



**UNICEUB – CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA**  
**FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS**

**A DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO E O  
PAGAMENTO PARCELADO SOB OS PONTOS DE VISTA DO  
STJ E DOUTRINÁRIO**

Brasília  
2009



**ROBERTA NEGREIROS FALCÃO DE SOUZA**

**A DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO E O  
PAGAMENTO PARCELADO SOB OS PONTOS DE VISTA DO  
STJ E DOUTRINÁRIO**

Monografia de Conclusão de Curso, apresentada ao  
Curso de Graduação em Direito, no Centro Universitário  
de Brasília – Uniceub, como requisito parcial para a  
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Marlon Tomazete

Brasília  
2009

Aos  
meus pais, Gotardo e Rosana,  
responsáveis por tudo o que sou hoje, e à  
vovó Anna, por ser o meu maior exemplo  
de garra e disposição. Agradeço a vocês  
por toda a dedicação e paciência do  
mundo, além de sempre acreditarem no  
meu sucesso.

## RESUMO

O presente trabalho debruça-se sobre a Denúncia Espontânea da Infração, instituto previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, seus aspectos, peculiaridades, requisitos de aplicação e seus efeitos jurídicos. Estuda-se de forma detalhada cada um dos seus requisitos, explicando-se o que se entende por procedimento administrativo e medidas de fiscalização. Demonstra-se o alcance do instituto para o caso do descumprimento de uma obrigação acessória, conceituando-se o instituto para depois adentrar o tema propriamente dito, apontando, inclusive, o posicionamento dos tribunais a seu respeito. Questiona-se a aplicação da denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação e nos casos do contribuinte infrator, que após se autodenunciar, requer o parcelamento do seu débito. Assuntos de grande divergência doutrinária e jurisprudencial. Realiza-se também uma análise acerca da incidência dos juros moratórios, da multa moratória e da correção monetária sobre o tributo devido, dando enfoque às diferenças existentes entre elas e os diferentes posicionamentos a respeito da natureza jurídica de cada uma. Expõe-se sobre a importância do artigo 138 e sobre seu teor de justiça, que pode ser um instituto que estimula o contribuinte faltoso a quitar as suas dívidas com o Fisco sem ser responsabilizado por sua infração.

**Palavras-chave:** Direito Tributário; Denúncia Espontânea; Infração tributária; Sanções administrativas; Responsabilidade.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>1 A DENÚNCIA ESPONTÂNEA .....</b>	<b>10</b>
1.1 Considerações gerais .....	11
1.2 Requisitos .....	15
1.2.1 Ocorrência da infração tributária .....	15
1.2.2 Espontaneidade e tempestividade .....	17
1.2.3 Pagamento, quando for o caso, do tributo devido .....	20
1.2.3.1 Forma específica .....	21
1.2.3.2 Sobre a expressão “se for o caso” .....	22
1.2.3.3 Sobre o pagamento parcelado .....	23
1.3 Acréscimos legais .....	24
1.3.1 Multa de mora .....	25
1.3.2 Juros moratórios .....	27
1.3.3 Correção monetária .....	31
1.3.4 A exclusão da multa moratória pela denúncia espontânea .....	32
1.4 A retratação .....	36
<b>2 A DENÚNCIA ESPONTÂNEA NAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS .....</b>	<b>39</b>
2.1 A denúncia espontânea nas obrigações principais .....	40
2.1.1 O lançamento tributário .....	41
2.1.2 O lançamento por homologação .....	43

2.1.3 O alcance da denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação – posição doutrinária.....	45
2.1.4 O alcance da denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação – posição do STJ .....	47
2.1.5 Considerações a respeito do posicionamento do STJ .....	49
2.2 A denúncia espontânea nas obrigações acessórias.....	50
2.2.1 Aplicabilidade sob o ponto de vista doutrinário .....	52
2.2.2 Aplicabilidade sob o ponto de vista do STJ.....	54
2.2.3 Considerações a respeito do posicionamento do STJ .....	57
<b>3 A DENÚNCIA ESPONTÂNEA E o pagamento PARCELAMENTO DE TRIBUTOS .....</b>	<b>60</b>
3.1 Hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário .....	60
3.2 conceito de parcelamento .....	63
3.3 A impossibilidade do pagamento parcelado para configuração da denúncia espontânea – posicionamento do STJ .....	65
3.4 O parcelamento como causa eficiente para a produção dos efeitos da denúncia espontânea – posicionamento doutrinário .....	68
3.5 Crítica à posição do STJ.....	74
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>75</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>82</b>

## INTRODUÇÃO

O objetivo geral do presente estudo é compreender o alcance da denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional, e entender de que forma ele pode ser utilizado para beneficiar o contribuinte que se encontra em débito com o Fisco.

De acordo com este artigo, o contribuinte que se encontra em atraso com suas obrigações tributárias, mas ainda não foi contatado pela Administração, tem uma forma de resolver o seu débito tornando desnecessário o lançamento e garantindo o recebimento do crédito pelo Estado antes do prazo decadencial.

A denúncia espontânea afasta a responsabilidade por infrações tributárias e busca estimular o contribuinte a cumprir com as suas obrigações tributárias, mesmo que de forma tardia, ou seja, é um favor legal dado ao sujeito passivo da obrigação tributária. Os requisitos necessários para que se configure são: ocorrência de infração tributária, espontaneidade do procedimento do contribuinte – que deve ser tempestivo, ou seja, antes que se inicie procedimento administrativo ou qualquer medida de fiscalização que tente apurar a infração - e, se for o caso, do pagamento do imposto devido.

Apesar do instituto retirar a responsabilidade daquele que não cumpriu com as suas obrigações no tempo certo, ele não implica em um desestímulo ao cumprimento tempestivo das obrigações, visto que o contribuinte deverá pagar o tributo corrigido monetariamente e com os devidos juros de mora.

Hoje em dia é impossível que o Fisco realize a fiscalização de todos os



contribuintes. Devido à enorme quantidade de tributos e a complexidade do Sistema Tributário Nacional, a denúncia espontânea surgiu como razoável opção legislativa ao premiar o infrator que espontaneamente comparece perante o Fisco, confessa a infração e paga o tributo devido acompanhado dos juros de mora e correção monetária.

A denúncia espontânea é de interesse de todos aqueles que estão envolvidos na relação jurídica tributária. Tanto para o sujeito passivo da obrigação que consegue sair da condição de devedor, quanto para o Fisco que fica em uma situação cômoda recebendo os seus créditos sem precisar arrecadar nada compulsoriamente.

Quanto ao limite da aplicação do dispositivo legal, o artigo 138 do Código Tributário Nacional sempre foi objeto de discussões doutrinárias e na jurisprudência, contribuindo para o excessivo número de processos que “engarrafam” o Judiciário causando lentidão na resolução dos processos.

No decorrer do presente estudo é possível concluir que o referido dispositivo possui um grande teor de justiça, pois, ao dar ao contribuinte a possibilidade de denunciar espontaneamente a sua infração o diferencia daqueles outros que, sabendo estar em débito com o Erário Público, espera não ser “descoberto” e acaba por não pagar o tributo. Uma norma como esta é de grande valia, já que o risco de punição não interessa ao contribuinte, e o risco de não saber da infração e talvez jamais receber o seu crédito não interessa ao Fisco.

A importância do estudo da denúncia espontânea está no fato de que o instituto estimula o contribuinte ao pagamento, ainda que intempestivo, das suas obrigações, isentando-se da responsabilização pelo ilícito, e dá ao Fisco a comodidade de receber o seu

crédito, atualizado com juros, sem que se inicie qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Faz-se necessário uma análise doutrinária sobre a parte teórica do assunto e ao longo do desenvolvimento deste trabalho serão analisadas jurisprudências dos Tribunais com o objetivo de demonstrar variados posicionamentos a respeito do alcance do artigo 138 do Código Tributário Nacional no ordenamento jurídico nacional.

Tendo em vista a grande divergência existente entre a doutrina e a jurisprudência, serão utilizados casos práticos com o intuito de demonstrar ao leitor quais são os seus direitos a respeito da denúncia espontânea.

Para tanto, este trabalho foi dividido em três capítulos, de forma que, didaticamente, ficará mais fácil a compreensão do tema e suas controvérsias.

Em uma abordagem inicial será explicado de forma detalhada o instituto da denúncia espontânea e os requisitos necessários para sua configuração.

Também neste primeiro capítulo explica-se minuciosamente o que se entende por procedimento administrativo ou medida de fiscalização que o parágrafo único do artigo em estudo faz referência. Demonstra-se quando se consideram existentes tais procedimentos.

Ademais, aborda-se também no primeiro capítulo os acréscimos legais e a possibilidade da retratação no caso da denúncia espontânea.

No segundo capítulo, apresenta-se o alcance do instituto junto às obrigações

tributárias, principais e acessórias, e alguns pontos controversos a respeito do tema, qual seja a problemática da expressão “se for o caso” contida no texto do art. 138 e o alcance do instituto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Por fim, o terceiro e último capítulo trata do pagamento parcelado como causa eficiente para a produção dos efeitos da denúncia espontânea. É feita, de início, a conceituação do que seja parcelamento para depois adentrar-se na problemática do assunto. Este, assim como o tema do capítulo anterior, é um capítulo que traz mais uma das grandes divergências a respeito do tema.

## 1 A DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A palavra responsabilidade conecta-se à idéia de determinado alguém ter de responder pelo descumprimento de um dever jurídico. A responsabilidade está sempre ligada ao descumprimento do dever, isto é, à não prestação. É a sujeição de alguém à sanção. Em seu sentido amplo, caso que interessa a este trabalho, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária (MACHADO, 2007, p. 178).

A denúncia espontânea é um instituto previsto pelo artigo 138 do Código Tributário Brasileiro que visa estimular o contribuinte a pagar espontaneamente os seus tributos, mesmo que de forma tardia. Por meio deste instituto, a responsabilidade do infrator pelo cometimento da infração é excluída através da simples comunicação do fato ao Fisco. Mas, quando for o caso, esta comunicação à autoridade competente deverá estar acompanhada do pagamento do tributo devido, dos juros de mora, e de correção monetária<sup>1</sup>.

Aliomar Baleeiro (2008, p.764) conceitua a denúncia espontânea, afirmando que, por meio dela, há a liberação do contribuinte ou o responsável e, ainda, representante de qualquer deles, da responsabilidade pelo cometimento da infração se a denúncia for acompanhada, quando couber, do pagamento do tributo e juros moratórios, devendo assegurar o Fisco com o depósito arbitrado pela autoridade se o *quantum* da obrigação fiscal depender

---

<sup>1</sup> Quando o projeto do Código Tributário Nacional foi feito, ainda não havia o instituto da atualização monetária, razão pela qual o Código não se refere a este assunto.

de apuração. Afirma que através do artigo 138 há a confissão da infração e ao mesmo tempo a desistência do proveito da infração.

Neste sentido, demonstra a decisão do Superior Tribunal de Justiça a aplicação do referido artigo:

TRIBUTÁRIO – TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – CONFISSÃO DA DÍVIDA ACOMPANHADA DO PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA (CTN, ART. 138) – CARACTERIZAÇÃO. 1. O contribuinte, ao espontaneamente denunciar o débito tributário em atraso e recolher o montante devido, com juros de mora, ou seja, na integralidade, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização fica exonerado de multa moratória.  
(AgRg no REsp 936085/SP. Min. Rel. Humberto Martins, in DJ 15.02.2008)

Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 94) explica que a iniciativa do sujeito passivo (aquele que cometeu a infração), feita de acordo com os requisitos do artigo 138, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva.

É um instituto de notória importância, pois estimula o contribuinte a efetuar o cumprimento, ainda que intempestivo, de suas obrigações, sendo excluída a responsabilidade pelo ilícito; e, ainda, oferece ao Fisco a comodidade de receber o seu crédito, atualizado com juros, sem a necessidade de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

## **1.1 Considerações gerais**

A denúncia espontânea foi pela primeira vez prevista no artigo 289 do anteprojeto elaborado pelo jurista Rubens Gomes de Sousa, que tinha um texto diferente do

atual e era prevista como uma das formas de exclusão de punibilidade:

Art. 289. Excluem a punibilidade:

I – a denúncia espontânea da infração pelo respectivo autor ou seu representante, antes de qualquer ação fiscal, acompanhada do pagamento, no próprio ato, do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa competente, se o montante do tributo depender de apuração;

II – o erro de direito ou sua ignorância, quando escusáveis.

§ 1º Sem prejuízo das hipóteses em que, em face das circunstâncias do caso, seja escusável o erro de direito para os efeitos previstos na alínea II deste artigo, considera-se tal erro, a que seja induzido o infrator leigo por advogado, contador, economista, despachante ou pessoa que se ocupe profissionalmente de questões tributárias.

§ 2º As causas de exclusão de punibilidade previstas neste artigo não se aplicam:

I – às infrações de dispositivos de legislação tributária referente a obrigações tributárias acessórias;  
II – aos casos de reincidência específica.

Este dispositivo foi bastante criticado à época pela doutrina, sendo então revogado. Em seguida, surgiu com uma nova redação proposta por Tito Rezendes, citado por Rosenice Deslandes (1997, p.02), bastante parecida com o texto vigente:

Art. 174. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa quando o montante do tributo devido dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada depois do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Hoje, a denúncia espontânea está prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade

administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

As diferenças entre os dois textos legais são mínimas. A primeira é que no artigo em vigor é possível a exclusão da responsabilidade sem o pagamento do tributo e dos juros - no caso da ocorrência de não cumprimento de obrigação acessória; e a outra é que o procedimento administrativo ou medida de fiscalização a que se refere o artigo 138 deve ser relacionado com a infração. Ou seja, não é qualquer procedimento administrativo que faz descaracterizar a denúncia espontânea, ele deve estar estritamente ligado à infração denunciada.

De acordo com o artigo 146 da Constituição Federal<sup>2</sup>, o artigo 138 do Código Tributário Nacional, por estabelecer norma geral de direito tributário relativa aos contribuintes, foi recepcionado como Lei Complementar. É uma faculdade dada ao sujeito passivo da obrigação e tem natureza jurídica de direito público e potestativo (não prescinde de qualquer condição se não daquelas previstas no artigo 138), e que tem como recompensa a exclusão da responsabilidade pela infração cometida.

Como bem apregoa Rosenice Deslandes (1997, p. 33), a denúncia espontânea tem natureza jurídica de direito subjetivo público, pois constitui uma faculdade

---

<sup>2</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239

conferida ao contribuinte, pelo cometimento de um ilícito, considerada da perspectiva do infrator e positivada, de forma que a norma de Direito Público que a prevê restringe o comportamento do Estado.

O direito subjetivo à denúncia espontânea é de índole potestativa, já que é exercitável por ato unilateral e vontade do contribuinte faltoso, independente de prévio requerimento e/ou concordância da autoridade administrativa competente. (TAVARES, 2002, p. 79).

É importante estimular o contribuinte a cumprir, mesmo que de forma tardia, a sua obrigação, assim ensina Leandro Paulsen (2007, p.927-928):

O objetivo da norma é estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco, com o que este recebe o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais ocorresse.

Ainda nas palavras de Leandro Paulsen, esta previsão legal é absolutamente consentânea com uma estrutura tributária incapaz de proceder à fiscalização efetiva de todos os contribuintes.

Hoje em dia é impossível para o Fisco realizar a fiscalização de todos os contribuintes, a denúncia espontânea então “surgiu como razoável opção legislativa premiar o infrator que espontaneamente comparece perante o Fisco, confessa a infração e paga o tributo devido acompanhado dos juros de mora e correção monetária” (Furlan; Savaris, 2004, p.17).

Na mesma direção, Gustavo Miguez de Mello assevera que:

Entendeu o legislador complementar que tal contribuinte, que se adianta, denunciando-se e efetuando o pagamento do tributo devido, devidamente



atualizado e acrescido de juros de mora, merece tratamento diferenciado daquele que, em mora, espera não ser apanhado em procedimento de fiscalização algum, não pagando o tributo. (2004, p.146-147)

Não seria justo que a Administração desse mesmo tratamento ao contribuinte que, por sua própria vontade, vai ao Fisco, paga o seu tributo de forma devida, confessando à sua infração; àquele outro contribuinte que, sabendo estar em débito com o Erário Público e por achar que nunca será descoberto, não paga o seu tributo e fica com o débito fiscal que, por conta da incapacidade da fiscalização de todos os contribuintes, poderá nunca ser pago.

O instituto é de interesse de todos aqueles que estão envolvidos na relação jurídica tributária. Tanto para o sujeito passivo da obrigação que consegue sair da condição de devedor, quanto para o Fisco que fica em uma situação cômoda recebendo os seus créditos sem precisar arrecadar nada compulsoriamente.

## **1.2 Requisitos**

Os requisitos necessários para que se configure a denúncia espontânea são: ocorrência de infração tributária, espontaneidade do procedimento do contribuinte e o pagamento do imposto devido.

### *1.2.1 Ocorrência da infração tributária*

Por óbvio, é de se entender que, a ocorrência da infração tributária é um pré-

requisito do instituto da denúncia espontânea. Sem a ocorrência dela, não há que se falar em denúncia, pois não há o que ser denunciado.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (1995, p.19) afirma que a infração tributária consiste em:

comportamento humano contrário ao prescrito nas normas tributárias. Basicamente: a) não pagar o tributo previsto em lei ou fazê-lo a destempo ou a menos; b) praticar atos vedados pela lei tributária ou deixar de praticar atos obrigatórios, segundo esta mesma lei.

Ocorre a infração quando há violação a uma norma de conduta prevista no ordenamento jurídico, sendo assim, ocorrerá a infração tributária toda vez que houver inobservância de um comportamento correspondente ao objeto de uma obrigação tributária principal ou de um dever instrumental (obrigação acessória). (TAVARES, 2002, p. 31).

A infração tributária pode ter duplo conteúdo, de cunho patrimonial ou de cunho não patrimonial.

Será patrimonial quando for relacionada à obrigação principal, ou melhor, quando decorrer do não pagamento de um tributo; e terá conteúdo não patrimonial quando relacionar-se a uma obrigação acessória, quando decorrer do não cumprimento de prestações positivas ou negativas, previstas na legislação tributária, de interesse da arrecadação e/ou fiscalização.

Conclui Alexandre Macedo Tavares (2002, p.32) dizendo que, dessa forma:

terá o sujeito passivo cometido um ilícito administrativo tributário e, via de consequência, sujeitar-se-á às sanções dele decorrentes, sempre que – por ação ou omissão (voluntária ou involuntária) – realizada a correspondente hipótese de incidência da obrigação tributária principal ou instrumental

(acessória/formal), descumpra os subseqüentes deveres jurídicos (obrigação de dar, fazer, não fazer, tolerar, etc.).

É importante frisar que a infração tributária referida neste estudo é aquela que não merece os cuidados do legislador penal, é aquela infração que não adentra o Código Penal, mantendo-se nos limites do Direito Administrativo e do Direito Tributário. Ela é apurada pelas autoridades administrativas, rege-se pelas disposições legais do Direito Administrativo e do Direito Tributário e as sanções são aplicadas, igualmente, pelas autoridades administrativas competentes. Normalmente as sanções são pecuniárias (multas), e inconversíveis em penas privativas de liberdade e, em alguns casos, passam da pessoa do infrator para os sucessores. (COELHO, 1995, p.58).

Mas, de qualquer forma, o artigo 138 do Código Tributário Nacional ao determinar que a denúncia espontânea da infração exclui a responsabilidade tributária, elide igualmente a responsabilidade penal. Somente haverá crime se houver ilícito tributário, regra que decorre da unidade do injusto. (BALEEIRO, 2008).

Uma vez ocorrendo o ilícito tributário, poderá o infrator denunciar espontaneamente a sua ação ou omissão efetuando, se for o caso, o pagamento do tributo e ficando, então, isento de qualquer pretensão punitiva pelo cometimento da infração.

### *1.2.2 Espontaneidade e tempestividade*

Com relação à espontaneidade, espontâneo é aquele procedimento que foi feito pelo infrator sem ser provocado, como diz Rosenice Deslandes (1997, 37), é um comportamento apenas induzido pela lei, o estímulo que a lei traz (ao excluir a penalidade)

não descaracteriza este tipo de espontaneidade.

Alexandre Macedo Tavares (2002, p. 68) afirma que espontânea, à luz do dispositivo legal examinado, será toda comunicação de ato infracional anterior a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionada com a infração.

Não se pode deixar de mencionar que o procedimento espontâneo praticado pelo infrator deve ser tempestivo, ou seja, esta comunicação ao Fisco, para que seja caracterizada a denúncia espontânea, deve ser feita antes de a autoridade administrativa tomar conhecimento da infração, ou antes que seja iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, assim como demonstra o parágrafo único do artigo 138 Código Tributário Nacional<sup>3</sup>. Tais procedimentos e medidas constituem causas excludentes da espontaneidade.

Neste sentido:

O art. 138 do CTN estatui que se o contribuinte ou responsável, por sucessão ou ainda que seja por terceiro, espontaneamente e antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração, reconhece e confessa a infração cometida, efetuando, se for o caso, concomitantemente, o pagamento do tributo devido e dos juros de mora ou procedendo ao depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o valor do tributo dependa de apuração, ficará excluído da responsabilidade (multa) pela infração à legislação tributária. (POLONI, 1999, p.06). (grifos nossos).

Nesta mesma linha de raciocínio Leandro Paulsen:

A denúncia espontânea significa a iniciativa do contribuinte que, diante da ignorância do Fisco e antes de ter este iniciado procedimento capaz de o flagrar na ilegalidade, se coloca em situação de regularidade, mediante a revelação da sua condição de infrator e o pagamento do tributo devido com juros, caso em que resta excluída a responsabilidade pelas infrações, ou seja,

---

<sup>3</sup> Art. 138 Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração

em que resta desonerado de eventuais multas que pudessem vir a lhe ser impostas. (2004, p.272). (grifos nossos).

Diante do exposto, cabe fazer uma breve explicação do que seja procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Entende-se que ambos podem ser considerados como uma atividade fiscal que científica o contribuinte do início de uma fiscalização. Esta científicação deve ser feita de forma escrita, com assinatura do contribuinte, e identificando de forma expressa qual é o tributo que será fiscalizado e por qual período.

O Decreto nº 70.235/72 no seu artigo 7º indica como o procedimento administrativo fiscal se inicia, estabelecendo no seu parágrafo primeiro as condições de exclusão da espontaneidade do sujeito passivo:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, científica o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. (grifos nossos).

É preciso ressaltar que o procedimento fiscal deve estar estritamente relacionado com a infração denunciada, pois aquele procedimento que não tem co-relação com a infração não tem o poder de impedir a exclusão do uso da denúncia espontânea, ou seja, aquele procedimento interno feito pelo Fisco, quando busca elementos para conseguir iniciar a ação fiscal, sem que o contribuinte seja intimado, não descaracteriza a

espontaneidade.

A espontaneidade só é prejudicada quando os procedimentos adotados pela Administração forem substancialmente ligados à infração. Assim como fala Alexandre Galhardo:

O início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização não significam meras visitas fiscais ao contribuinte, fiscalizações genéricas, ou mesmo pendências de processos sobre outras matérias tributárias que não guardem correspondência com os fatos irregulares. (2008, p.06).

Observa também, Alexandre Macedo Tavares:

Não configura procedimento administrativo o que não mereceu prévia e regular cientificação da parte devedora, como mero cadastramento ou notificações pendentes de expedição. A autoridade administrativa não pode atirar às cegas, isto é, fiscalizações genéricas ou infinitas não podem seqüestrar ad eternum a espontaneidade do contribuinte. (2002, p.84).

As medidas de fiscalização, também chamadas de diligências, são todos os atos, ou série de atos da administração ligados a investigação das condutas praticadas pelo contribuinte no cometimento da infração. É a ação do fiscalizador com o intuito de verificar e apurar a ocorrência do fato gerador e verificar também se as informações prestadas pelo sujeito passivo da obrigação ao órgão tributante são corretas ou não.

### *1.2.3 Pagamento, quando for o caso, do tributo devido*

Para que seja configurada a denúncia espontânea, não basta a simples confissão da dívida. Quando for o caso, deve estar acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora ou, ainda, se o tributo não for conhecido, por depender de apuração, deve

ser efetuado, no lugar do pagamento, o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa (AMARO, 2009, p. 451). Deve ser feito através de DARF ou guia de recolhimento equivalente a ele, que por já conter os elementos que identificam a infração, servem de comunicação ao Fisco.

DECLARAÇÃO DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. QUANDO SE CONFIGURA. ART. 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. A simples confissão da dívida não configura denúncia espontânea. Deve a declaração do débito ser acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando depender de apuração. Recurso especial do contribuinte não conhecido. (REsp. 147927/RS, Rel. Min. Hélio Mosimann, in DJU 11/05/98).

#### **1.2.3.1 Forma específica**

A lei não exige forma especial para que seja configurada a denúncia espontânea. Segundo Luciano Amaro (2009, p. 453), a forma irá depender da natureza e dos efeitos da infração. Os pagamentos são feitos através de guias de recolhimentos que constam o tributo o qual está sendo pago, especificando-o expressamente de modo a demonstrar a situação tributária. O simples recolhimento espontâneo do tributo, sem comunicação especial ao Fisco, já acarreta a incidência do artigo 138 do Código Tributário Nacional. Porém, a mera informação ao agente fiscal a respeito da infração não tem o efeito de excluir as responsabilidades.

Precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região seguem por este mesmo pensamento:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO COM ATRASO. RESTITUIÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. Na ausência de qualquer dispositivo legal que estabeleça forma própria para a denúncia espontânea da infração, deve-se entender como tal ato de o contribuinte pagar o tributo, ainda que em atraso, sem qualquer iniciativa do Fisco. (AC

2000.04.01.106790-1/SC; TRF4, 1ª T., Rel. Juíza Fed. Maria Isabel Pezzi Klein)

MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART 138... 1. O pagamento do tributo em atraso, diretamente na rede bancária configura denúncia espontânea, independentemente de não ter se efetuado perante autoridade administrativa fiscal. [...]  
(AC 2002.71.00.012870-4/RS; Rel. Desa. Fed. Maria Lúcia Luz Leiria)

Diante do silêncio do artigo 138 do Código Tributário Nacional conclui-se que a denúncia espontânea não requer forma solene à sua caracterização justamente por não existir disposição legal que determine que o autodenunciante a realize desta ou daquela forma.

#### **1.2.3.2 Sobre a expressão “se for o caso”**

Há uma discussão na doutrina e na jurisprudência a respeito da expressão “se for o caso” contida no artigo 138 do Código Tributário Nacional, pois indaga-se o que de fato ela quis dizer.

É certo que, em se tratando de débito ocasionado por obrigação principal, deverá o contribuinte realizar o pagamento da quantia ao Fisco para livrar-se da responsabilização do descumprimento do dever jurídico. Desta forma, fica a dúvida sobre o que o legislador teve a intenção de dizer com a expressão “se for o caso”, evidenciando que, excepcionalmente, a denúncia não virá acompanhada de pagamento para consolidar-se. Diante de tal controvérsia, faz-se necessário transcrever as palavras de Alexandre Macedo Tavares:

sempre que a denúncia espontânea disser respeito a uma infração tributária material ou substancial, quer dizer, originária do não-cumprimento de uma obrigação tributária principal, será impositivo, para o gozo dos efeitos do art. 138 do CTN, o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o quantum depender de apuração.



Por sua vez, tratando-se de infração formal, isto é, originária do não cumprimento de um dever formal (despido de caráter patrimonial), não há que se cogitar o pagamento do tributo [...]. (2002, p.86).

Quando o artigo 138 do Código Tributário Nacional dispõe que a responsabilidade pela infração é excluída pela denúncia espontânea quando esta for acompanhada “se for o caso” do pagamento do tributo, acredita-se fazer referência àquelas infrações que implicam um descumprimento de obrigações acessórias, que não ocasionam falta de pagamento, mas sim o descumprimento de um dever instrumental. Porém, tal afirmação é de grande divergência entre a doutrina e a jurisprudência, assunto que será aprofundado posteriormente neste estudo.

### **1.2.3.3 Sobre o pagamento parcelado**

Outro ponto bastante debatido entre os estudiosos do instituto da denúncia espontânea é a possibilidade ou não do parcelamento do pagamento para a posterior regularização da obrigação do sujeito passivo junto ao Fisco.

Isto porque, diante do cometimento de infrações tributárias existem três situações que podem ser vislumbradas, a saber: i) a permanência na situação irregular até que a fiscalização lavre o auto de infração e exija o pagamento; ii) denúncia espontânea da infração, com o pagamento imediato do débito confessado; e iii) denúncia espontânea da infração, com o pedido de parcelamento do débito confessado. (MACHADO, 2007, p. 194)

Para a situação vislumbrada no primeiro item, deve o sujeito passivo submeter-se à sanção correspondente. No segundo caso, apresenta-se a situação idealizada

pelo legislador quando da elaboração do art. 138 do Código Tributário Nacional. A última situação descrita não possui norma específica que a regule. Com o objetivo de aprofundar-se no estudo desta problemática, neste trabalho um capítulo foi integralmente dedicado a tratar desta lacuna presente em nosso ordenamento jurídico.

### **1.3 Acréscimos legais**

Os acréscimos legais são os valores referentes à multa e juros de mora incidentes sobre o valor do tributo ou contribuição quando a obrigação tributária não é cumprida no prazo estabelecido pela legislação. Seu objetivo primordial é desestimular o pagamento fora do prazo.

No direito tributário, uma vez descumprida a obrigação, estará o contribuinte sujeito a uma sanção de modo a ser responsabilizado por este fato.

A função básica da sanção tributária é a de tutelar o direito do Estado de receber tributos e impor deveres secundários, visando evitar o periculum in mora sem necessidade de recorrer à esfera penal. (COELHO, 1995, p. 27).

Por uma questão didática, primeiro explicar-se-á minuciosamente cada um desses acréscimos legais para depois aduzirmos sobre a incidência ou não de cada um quando configurada a denúncia espontânea.

### *1.3.1 Multa de mora*

A multa é uma penalidade imposta por lei ou por contrato em decorrência do inadimplemento obrigacional. No âmbito do Direito Tributário, a multa deve sempre estar prevista em lei para que seja exigida do contribuinte.

É uma das sanções fiscais mais difundidas. São quantias pecuniárias a serem entregues ao Estado pelo fato do contribuinte ter deixado de cumprir deveres tributários, decorrentes tanto de obrigações principais – quando é chamada de multa de mora, devido à falta de pagamento, ou pagamento a menor ou pagamento a destempo - quanto de obrigações acessórias.

A multa de mora constitui sanção de ato ilícito devido ao não pagamento do tributo no prazo legalmente estabelecido. No momento em que se esgota o prazo sem o pagamento, configura-se a infração. Esgotado o prazo, configura-se a mora, vale dizer, o descumprimento do dever legal de pagar no prazo legal. (MACHADO, 2007b).

Sacha Calmon Navarro Coêlho (1997, p. 29) conceitua a multa como uma norma sancionante que tem por hipótese de incidência a prática de um ilícito – o descumprimento de algum dever legal ou contratual – e, por consequência, preceito que obriga o infrator a dar dinheiro a título de sanção. Ou seja, a multa decorre de um fato ilícito e tem caráter nitidamente punitivo.

Não há que se confundir o tributo com a multa de mora, apesar de ambos possuírem conteúdo patrimonial e ambos constituírem prestações pecuniárias compulsórias, o fato jurígeno deles é distinto. O fato jurígeno da multa é a prática de um ato ilícito e o do

tributo é fato lícito da ocorrência de fato gerador previsto nas hipóteses de incidência tributária legais. O próprio Código Tributário Nacional institui no seu artigo 3º<sup>4</sup> que o tributo não pode constituir sanção de ato ilícito.

Destarte o posicionamento do presente trabalho, é importante demonstrar que alguns doutrinadores, juntamente com parte da jurisprudência dos Tribunais, tem entendido que a multa de mora não tem caráter punitivo mas sim reparatório:

A multa de mora não tem caráter de punição, mas de indenização pelo atraso no pagamento e exemplifica demonstrando que, efetuada a notificação nos tributos sujeitos a lançamento direto ou misto, o descumprimento do prazo para pagamento dá ensejo à execução, e não à lavratura de um auto de infração. (Ruy Barbosa Nogueira, citado por Leandro Paulsen, 2007, p. 932).

E ainda:

A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída do caráter de punição. (CARVALHO, 2005, p. 516). (grifos nossos).

A natureza da multa de mora é punitiva, e não indenizatória. Muitas vezes a Administração tem aplicado a multa como uma indenização aos cofres públicos, o que não parece razoável, pois no direito tributário são os juros os responsáveis por recompor o patrimônio danificado e caso a multa de mora fosse também considerada indenizatória haveria uma dupla indenização ao Estado, que estaria enriquecendo ilicitamente. O contribuinte estaria, por um mesmo atraso, reparando duas vezes os cofres públicos. (ALCANTARA, 2008, p. 46).

---

<sup>4</sup> Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Na medida em que se entende que a multa de mora tem natureza punitiva, não há necessidade de distingui-la, para fins do artigo 138 do Código Tributário Nacional, de qualquer outra categoria de multas. Toda obrigação tributária, uma vez descumprida, ocasiona a aplicação de uma sanção, que tem natureza sancionatória, isto é, não-indenizatória. (TAVARES, 2002, p. 119).

Aliás, o próprio Código Tributário não faz esta distinção entre multa moratória e multa punitiva, assim como a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

**TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

1. Esta Corte já se pronunciou no sentido de que "o Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação" (REsp 169877/SP, 2ª Turma, Min. Ari Pargendler, DJ de 24.08.1998). [...]

(Resp 831278; Rel. Min. Teori Albino Zavascki, in DJ 30/06/2006)

A previsão de uma multa de mora, quando ocorrido o fato ilícito, ao mesmo tempo induz o contribuinte a cumprir com sua obrigação - pois caso contrário irá incidir sobre seu débito a multa prevista em lei -, e adverte o contribuinte a pagar integralmente e no tempo certo o seu débito, pois se fizer o pagamento a menor, irá incidir sobre o valor que faltante a multa de mora. Seu objetivo final é intimidar o contribuinte, prevenindo-o da mora.

### *1.3.2 Juros moratórios*

Os juros moratórios constituem sanção de caráter essencialmente civil e têm como objetivo indenizar a Fazenda Pública pela indisponibilidade do valor devido na data

fixada em lei para o pagamento.

Está previsto no artigo 161 do Código Tributário Nacional:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido dos juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. [...].

Essa espécie de juros pressupõe a existência de uma dívida já exequível, no âmbito tributário, por consequência do descumprimento tanto das obrigações principais, quanto das acessórias.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (1995, p. 55) afirma que a cobrança dos juros moratórios em tema tributário visa indenizar o credor pela indisponibilidade do dinheiro na data fixada em lei para o pagamento da prestação (fixação unilateral de indenização).

Instituídos por lei e cobrados via atividade administrativa vinculada, os juros adquirem um traço remuneratório daquele valor que permaneceu nas mãos do contribuinte por tempo excedente ao permitido e essa particularidade tem grande valia na medida em que valor monetário do débito são corrigidos até que seja pago o que era devido. O valor do juro é adicionado à quantia devida, demonstrando mais uma vez o seu caráter remuneratório, motivado pelo fato do contribuinte reter consigo uma importância que não lhe pertence. (DESLANDES, 1997, p. 31).

Vale ressaltar que o juro tem uma grande importância para a Administração Pública, pois desestimula o inadimplemento das obrigações, uma vez que o contribuinte que não paga seu crédito tributário tempestivamente terá que arcar com o pagamento deste

acréscimo fiscal

Não há que se confundir os juros moratórios com a multa de mora, uma vez que a multa tem natureza sancionatória, possui de caráter punitivo, e os juros, por sua vez, têm natureza indenizatória, pois, como dito anteriormente, recompõe o Erário Público lesado pelo tributo não pago na data certa.

A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento a dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos da responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem. (COELHO, 1995, p.71-72)

Uma questão que pode surgir a respeito dos institutos da multa de mora e dos juros moratórios é a possibilidade de cumulação desses dois institutos sobre um débito tributário.

A multa, quer seja contratual, quer seja legal, é sanção, ou seja, pune pelo descumprimento de uma obrigação, tem, portanto, caráter punitivo. Por possuir esta natureza, entende-se que ela pode ser cumulada com os juros de mora que, por sua vez, tem caráter indenizatório. O próprio artigo 161 do Código Tributário Nacional admite a cumulação dos dois institutos ao afirmar que o crédito tributário devido e não pago “...é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis...” (grifos nossos).

Ressalte-se que há doutrinadores que afirmam ter o juros de mora caráter

sancionatório e não indenizatório conforme anteriormente afirmado.

Edmar Oliveira Andrade Filho (2008, p. 01) tem um posicionamento totalmente contrário ao defendido neste trabalho, pois, para ele, os juros de mora são penalidades na medida em que são exigidos com finalidade sancionatória.

É o que se vê de trecho do artigo escrito pelo doutrinador e publicado em meio eletrônico:

É extema de dúvidas que os juros de mora, cuja exigência por lei encontra fundamento de validade no art. 161 do CTN, são penalidades na medida em que são exigidos com finalidade sancionatória. De fato, as normas que os exigem incidem sempre que ocorre uma não-prestação ou, o que é o mesmo, quando há violação de uma norma que exige que os tributos sejam pagos até determinada data. As normas jurídicas que impõem a obrigação de pagar aqueles juros têm a antijuridicidade por pressuposto porque: a) só incidem se há violação de uma outra norma, a que estabelece a obrigação de pagar até certo prazo; e, ao mesmo tempo, b) ofende o direito estatal de arrecadar tributos. (2008, p.01)

O doutrinador ainda afirma que o referido acréscimo legal não visa uma recomposição patrimonial pelo uso do capital alheio, pois o juro pelo uso do capital alheio pressupõe uma autorização legal para tanto, o que nada tem em comum com os juros de mora exigidos pela não prestação. Admitindo a hipótese que esse uso existe, haveria um uso não autorizado ou a violação de norma jurídica que da guarda o direito de exigir tais juros. Desta forma, conclui o autor, do ponto de vista estrutural e teleológico, os juros de mora são penalidades pelo retardamento do cumprimento da obrigação e não pela utilização indevida do capital alheio. Os juros eventualmente exigidos pela utilização autorizada do capital alheio são os “juros compensatórios”, os quais não estão previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional e a sua previsão normativa depende de lei complementar em face do



artigo 146 da Constituição Federal.

Ante o exposto, conclui-se que os juros de mora não constituem sanção, mas apenas o rendimento do capital, por ter o contribuinte retido, além da data do recolhimento, o tributo que devia ao Estado. Desta maneira, deve a este pagar a obrigação principal e os juros, sendo estes referentes ao rendimento do capital que ficou sob seu poder. (PACHECO, 1997, p. 32).

### *1.3.3 Correção monetária*

A correção monetária é o reajuste periódico de certos preços na economia tendo como base o valor da inflação de um período e tem o objetivo de compensar a perda de valor da moeda.

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 97, §2o, estabelece que a correção monetária não configura aumento do tributo, apenas recompõe o seu valor pela degradação de processos inflacionários.

Art. 97. Omisses

[...]

§2o Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Amador Outorelo Fernandez, citado por Cláudio Renato Do Canto Farág (2008, p. 74), ensina que a correção monetária nada mais é do que uma das técnicas utilizadas pelo Direito para restaurar a igualdade real dos débitos, é uma das cláusulas de salvaguarda do mesmo poder aquisitivo da moeda e está ligada à teoria das dívidas de valor, ou seja, àquelas que se referem à substância do débito, reforçando uma quantidade nominativa maior do

mesmo débito.

Este também é o ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Correção Monetária: fator de atualização do poder de compra da moeda. Não é sanção nem ente autônomo. Incide sobre o tributo e a multa, desde o dia em que deveriam ser pagos e não o foram. A providência é certa; não aumenta nem diminui o crédito. Não prejudica ninguém. Credor e devedor mantêm suas respectivas posições. (1995, p.77).

A correção monetária não constitui penalidade nem muito menos um juro que incide sobre o débito fiscal, ela apenas atualiza o valor da moeda que pode ter perdido o seu valor por conta da inflação, ela evita uma diminuição no patrimônio do credor e, no caso da obrigação tributária, evita uma diminuição no Erário Público.

Ela é um imperativo de ordem jurídica, econômica e ética. Jurídica pois dá ao credor o direito de ser ressarcido in totum dos prejuízos decorrentes da impontualidade do pagamento; econômica porque a correção monetária não é um “plus valorativo” que se agrega ao valor principal, à medida que corresponde a singelo instrumento de recomposição do poder aquisitivo da moeda, diminuído pela inflação; e ética pois um crédito pago sem correção monetária importa em enriquecimento ilícito, e a ninguém é dado o direito de se enriquecer sem causa determinante. (TAVARES, 2002, p. 62).

#### *1.3.4 A exclusão da multa moratória pela denúncia espontânea*

No que tange à incidência dos juros moratórios nos casos em que ocorre a denúncia espontânea não nos resta dúvidas.

O próprio artigo 138 do Código Tributário Nacional estabelece que para que a responsabilidade do sujeito passivo seja excluída é necessário “... o pagamento do tributo devido e dos juros de mora...”.

A correção monetária, por sua vez, integra o valor do tributo por constituir mera atualização do montante que pode ter sido desvalorizado por conta da inflação, portanto será também devida nas hipóteses do referido artigo 138. É válido lembrar que quando o projeto do Código Tributário Nacional foi feito, ainda não havia o instituto da atualização monetária, razão pela qual o Código não se refere a este assunto.

Veja que este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PRESSUPOSTOS. PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. Para a configuração da denúncia espontânea é necessária a recomposição, por iniciativa do infrator e anteriormente a qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória, dos prejuízos advindos da infração, pelo pagamento imediato e integral do tributo devido, dos juros de mora e da correção monetária. Precedente: REsp 291953/SP, 2ª Turma, Min. Peçanha Martins, DJ de 06.03.2006. [...]

(Resp 817657; Rel. Min. Teori Albino Zavascki, in DJ 04/04/2006)

Já o entendimento com relação a incidência da multa moratória em face de denúncia espontânea de infração não é tão pacífico assim.

Por vezes a Administração tem cobrado, erroneamente, a multa de mora dos contribuintes que fazem uso do referido instituto. Alega-se para tanto que a multa tem caráter ressarcitório e não punitivo.

Alexandre Macedo Tavares tem posicionamento distinto deste, pois para ele o artigo 138 do Código Tributário Nacional exclui qualquer responsabilidade pelo

cometimento da infração:

a denúncia espontânea da infração, nos termos do art. 138 do CTN, exclui qualquer penalidade, isto é, faz nascer ao auto-denunciante o direito subjetivo à exoneração de qualquer responsabilidade pelo cometimento da infração. (p. 119).

O Código Tributário Nacional não distingue a multa de mora da multa punitiva, mas, ainda que não houvesse esta natureza punitiva, o artigo 138 não se refere em momento algum à punição, este dispositivo exclui a responsabilidade pela infração (que no caso seria o atraso no pagamento), qualquer que seja a consequência da infração esta será excluída, seja essa consequência uma punição ou simplesmente o dever de reparar ou indenizar o credor pelo atraso.

Tanto a multa punitiva quanto a multa moratória tem a mesma finalidade - punir o contribuinte faltoso – e, se ambas representam a espécie de sanção mais difundida no âmbito tributário, não se pode cogitar a produção de efeitos diferentes tão somente em função de seu nome de batismo. (TAVARES, 2002, p 120).

Vale lembrar que são os juros moratórios os responsáveis pela indenização dada ao Estado pelo não cumprimento da obrigação tributária no prazo legal, ficando a multa de mora responsável por punir o infrator.

Outro argumento utilizado pelos que defendem a aplicabilidade da multa nos casos do artigo 138 é que a exclusão da multa nesses casos ofenderia o princípio da igualdade, beneficiando os contribuintes infratores em detrimento daqueles que cumprem em dia as suas obrigações.

Tal argumento não encontra fundamento, pois aquele que não paga o seu débito tempestivamente, mas, antes de iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, confessa, espontaneamente, a sua dívida terá sobre o seu valor confessado a incidência de correção monetária e dos juros moratórios. Diferente daquele que paga em dia, quando não há incidência de nenhum desses acréscimos legais.

Neste sentido conclui Sacha Calmon Navarro Coêlho, Igor Mauler Santiago e Eduardo Maneira acerca deste assunto:

haveria grave violação à isonomia se os contribuintes que denunciam espontaneamente as próprias infrações, colaborando com o Fisco e livrando-o do risco de, não as descobrindo, perder receitas, tivessem o mesmo tratamento dispensado àqueles que apostam na incapacidade de fiscalização do Estado, deixando para pagar seus tributos apenas se descobertos. (2008, p.5).

O Superior Tribunal de Justiça tem entendido que quando preenchido os requisitos da denúncia espontânea não há a incidência da multa de mora, apenas dos juros moratórios e da correção monetária:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. ART. 138 DO CTN. TRIBUNAL DE ORIGEM. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. RECURSO DESPROVIDO.

1. A denúncia espontânea afasta a multa moratória quando o pagamento do débito tributário é efetuado de forma integral, acrescido de correção monetária e juros moratórios, e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória adotada pelo Fisco. Precedentes.

2. O art. 138 do Código Tributário Nacional não estabelece distinção entre multa moratória e multa punitiva com o objetivo de excluir apenas esta última no caso de denúncia espontânea. Precedentes.

3. Na hipótese dos autos, tendo o Tribunal de origem consignado que houve o preenchimento dos requisitos previstos no art. 138 do CTN para a configuração da denúncia espontânea, não cabe a esta Corte adotar entendimento contrário, uma vez que seria necessário o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos, o que é vedado em razão do disposto na Súmula 7/STJ.

4. Recurso especial desprovido.

(Resp 736453; Rel. Min. Denise Arruda, in DJ 07/11/2006)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO.

1. O art. 138 do CTN não estabelece distinção entre a multa moratória e a punitiva, de modo que ambas são excluídas pela denúncia espontânea. Precedentes.

2. Recurso especial não conhecido.

(Resp 922206, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, in DJ 05/08/2008)

Sendo assim, a denúncia espontânea tem como consequência a exclusão da responsabilidade do contribuinte pelo cometimento da infração, ou seja, ele não estará sujeito a qualquer penalidade administrativa, voltando a ficar regular perante a Administração Pública.

#### **1.4 A retratação**

Outro ponto importante que tem sido colocado em torno da denúncia espontânea da infração é a possibilidade de que seja objeto de retratação.

Uma vez feita a denúncia de um débito pelo contribuinte, poderá ele ser restituído deste valor caso verifique que incorreu em erro e que este débito não existia?

Para tratar deste assunto é forçoso lembrar que diferentemente do que ocorre nas obrigações de direito privado – em que as relações acontecem por vontade das partes, no direito tributário, as obrigações só nascem por vontade da lei.

Neste sentido, Geraldo Ataliba (2006, p. 28) afirma que a lei atribui a certos fatos a força suficiente para determinar o nascimento da obrigação tributária, verificada a ocorrência deste fato jurígeno contemplado pela lei, fica o contribuinte devedor de quantia

certa ao estado e este tem a legítima pretensão de havê-la.

Tal assertiva encontra respaldo no princípio da legalidade, já que a própria Constituição Federal no seu artigo 150 inciso I<sup>5</sup> afirma ser a lei a única fonte formal originária de uma obrigação tributária, qualquer atividade voltada para a arrecadação de tributos deve ser pautada em lei.

Portanto, para que nasça uma obrigação tributária é necessário que ocorra o fato previsto previamente em lei, ou seja, é necessária a ocorrência da hipótese de incidência tributária, e se um contribuinte confessa uma dívida fiscal e posteriormente verifica que na verdade aquele débito não existia por não se encaixar em uma dessas hipóteses de incidência tributária definida em lei, não há que se falar mais em obrigação tributária, visto que ela nunca existiu. A confissão da dívida não pode ter efeito de criar obrigação tributária inexistente.

Este é o ensinamento de Hugo de Brito Machado:

Como é sabido, a obrigação tributária nasce da incidência da lei sobre o fato nela previsto como necessário e suficiente para este fim. O denominado fato gerador da obrigação tributária. Assim, tudo se resumirá em uma questão de prova. Se o contribuinte, tendo feito a denúncia espontânea, verificar ter incorrido em erro, nada mais justo do que admitir a sua retratação. (2007b, p.667).

Na verdade, pouco vale uma confissão de dívida fiscal se, em ato posterior o contribuinte constatar que não se subsumia à hipótese de incidência tributária abstratamente definida em lei, já que obrigação tributária alguma pode encontrar em declaração errônea de vontade a sua causa determinante (TAVARES, 2002, p. 133).

---

<sup>5</sup>Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Seguindo esta mesma corrente de pensamento, Leandro Paulsen afirma que:

Justamente porque a obrigação tributária decorre da lei e não da vontade do contribuinte, a confissão de dívida tributária não impede a sua discussão em juízo, fundada na inconstitucionalidade, não-incidência ou isenção do tributo ou erro quanto ao fato (2007, p.431).

Por outro lado, há uma corrente de doutrinadores que defendem a teoria de que toda confissão de dívida é irretratável, seja ela procedente de uma relação de direito público ou de direito privado, sendo então a denúncia espontânea irretratável.

Fundamenta-se o pensamento na semelhança existente entre a denúncia espontânea e a confissão de dívida fiscal que antecede o pedido de parcelamento.

A legislação pertinente ao parcelamento de débitos tributários determina que a confissão de dívida tem caráter irretratável, e diante de tal norma seria possível concluir que não é permitida a restituição do valor indevidamente pago a título de denúncia espontânea, tendo em vista que esta, por definição, também é uma espécie de confissão de dívida. (DESLANDES, 1997, p. 39).

Não há embasamentos sólidos nesta corrente tendo em vista ser facilmente contornável pelo princípio da legalidade e pela proibição do enriquecimento sem causa.

Pelo princípio da legalidade não existe obrigação tributária, não há relação jurídica tributária, sem lei que a regule. Desta forma, ocorrendo o pagamento de um tributo decorrente de uma denúncia espontânea sem que haja uma devida adequação com o fato gerador do pagamento com aquele descrito em uma norma tributária, passa então a existir para o contribuinte o direito à restituição do valor pago, e sendo por óbvio permitida a



retratação daquela denúncia feita inicialmente.

Com relação ao enriquecimento sem causa, se o contribuinte paga à Administração um tributo que na verdade não existia, por não se encaixar em nenhuma das hipóteses previstas em lei, estará o erário se beneficiando de forma indevida em detrimento do contribuinte, o que já é suficiente para justificar a restituição.

Assim, entende-se que é cabível a restituição da denúncia espontânea, por se tratar de um direito garantido ao contribuinte que incorreu em erro ao pagar determinado tributo, que na verdade nunca existiu.

## **2 A DENÚNCIA ESPONTÂNEA NAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

## **PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS**

Sabe-se que tanto as obrigações principais quanto as obrigações formais podem dar ensejo às infrações tributárias. Isto porque o dever jurídico de prestação pecuniária ou de prestação instrumental (despida de cunho material) é igualmente obrigatório e importante para o sistema tributário nacional. Ambas, quando inobservadas pelo sujeito passivo, acarretam a aplicação de sanção.

Neste sentido, já que o art. 138 do Código Tributário Nacional não explicitamente especifica um só tipo de infração, é forçoso acreditar que se aplica tanto àquelas decorrentes do não cumprimento de dever material, quanto às decorrentes do não cumprimento de dever formal. Todavia, o Superior Tribunal de Justiça tem aplicado a norma de maneira divergente do que compreende a doutrina majoritária. À luz dos diferentes pontos de vista, cabe examinar separadamente os dois casos e apontar as diferentes compreensões da matéria.

### **2.1 A denúncia espontânea nas obrigações principais**

Para a maior parte da doutrina e conforme o entendimento dos tribunais atualmente, a autodenúncia devido ao não cumprimento de uma obrigação principal é exatamente o que o legislador vislumbrou ao dispor a norma do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Neste caso, a situação mais simples é configurada. O sujeito passivo é devedor de uma determinada quantia e, antes mesmo de iniciado qualquer procedimento de

cobrança por parte da Administração, quita a sua dívida e livra-se da multa punitiva pelo pagamento atrasado devido à espontaneidade da denúncia.

À primeira vista, o assunto parece bem simples, aparentemente sem nenhuma questão controversa. Todavia, no tocante à denúncia espontânea e os tributos sujeitos a lançamento por homologação, que demandam dúplice obrigação tributária (uma principal e outra formal), encontra-se assunto de grande discussão tanto na doutrina quanto na jurisprudência, qual seja o cabimento do instituto quando configurada a situação.

Antes de entrar no âmbito de divergência propriamente dito, será feita breve conceituação a respeito dos termos *lançamento tributário* e *tributos sujeitos a lançamento por homologação*.

### *2.1.1 O lançamento tributário*

Faz-se necessário uma breve explanação a respeito do lançamento tributário antes de iniciar-se o estudo do alcance da denúncia espontânea nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Previsto pelo artigo 142<sup>6</sup> do Código Tributário Nacional, lançamento é um procedimento administrativo que confere liquidez e certeza ao crédito tributário, identificando a ocorrência do fato gerador.

Para Hugo de Brito Machado, lançamento é:

---

<sup>6</sup> Art.142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível. (2007a, p.200).

Com a simples ocorrência do fato gerador nasce o direito de cobrar o crédito tributário, mas a identificação de quem deve e quanto deve é feita através do lançamento, um procedimento administrativo, constitutivo do crédito tributário.

Há três tipos de modalidade de lançamento, eles se diferenciam de acordo com a participação do particular no procedimento do lançamento tributário. São eles: lançamento direto ou de ofício; lançamento misto ou por declaração; e lançamento por homologação.

O lançamento direto ou de ofício é realizado sem nenhuma participação do particular, é feito tão somente pela administração tributária. É o caso do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU).

No lançamento misto, ou por declaração, há uma participação do particular e também da administração. Aqui o particular contribui para a construção do crédito tributário.

Já no lançamento por homologação não há a participação da administração no procedimento da constituição do crédito tributário, é feito tão somente pelo particular. Um exemplo de tributo sujeito a este tipo de lançamento é o imposto sobre a renda.

Neste momento, interessa para o presente estudo apenas o lançamento por

homologação.

### *2.1.2 O lançamento por homologação*

Conforme mencionado anteriormente, após a ocorrência do fato gerador, o lançamento é um ato que deve ser necessariamente praticado para que se tenha a exigibilidade da obrigação tributária.

Porém, há situações em que lei atribui ao sujeito passivo o dever de pagamento independentemente da prática do ato de lançamento pelo sujeito ativo. Nestas hipóteses, o sujeito passivo deve cumprir o dever legal de recolher o tributo antes de qualquer manifestação do sujeito ativo.

Nesta modalidade de lançamento, o próprio sujeito passivo verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o montante devido e efetua o pagamento no prazo<sup>7</sup>, cabendo ao sujeito ativo apenas a conferência da apuração e do pagamento já realizados. (PAULSEN, 2009, p. 1024).

A participação do sujeito ativo acontece quando, por exemplo, o devedor não cumpre com sua obrigação de pagar o tributo, ou se faz o pagamento em menor valor do que o devido. O sujeito ativo então efetua um lançamento para que possa exigir o cumprimento da obrigação tributária. O que ocorre é um lançamento de ofício por parte da administração daquele tributo, ou parte dele – no caso do devedor ter pago menos do que o devido –, correspondente ao que o devedor deveria pagar independentemente de ação do sujeito ativo.

---

<sup>7</sup> Este procedimento é chamado, por alguns doutrinadores, de autolancamento.

Seguindo esta linha de raciocínio, nas hipóteses em que o tributo é sujeito a lançamento por homologação, afirma Luciano Amaro:

o lançamento é desnecessário, ou melhor, o lançamento só se faria necessário se o sujeito passivo se omitisse no seu dever legal de recolher o corretamente o valor legalmente exigido. E aí tudo se daria, no plano da norma, tal qual se dá na realidade fática. (2006, p.363)

O Código Tributário Nacional no seu artigo 150<sup>8</sup> qualificou como lançamento a manifestação de concordância expressa da autoridade como resultado da subsunção efetuada pelo devedor, ou seja, depois que o sujeito passivo efetua o pagamento do tributo (no prazo e valor exato), o sujeito ativo, concordando com o pagamento, o homologa praticando assim o ato do lançamento. (AMARO, 2006, p. 365-366).

Alguns doutrinadores criticam esse pensamento dizendo que o que há não é um lançamento por parte da administração, mas sim uma simples homologação do procedimento realizado pelo sujeito passivo.

Ademais, o próprio código tributário no parágrafo 4º<sup>9</sup> dispõe que, se não houver a concordância por parte da autoridade administrativa (sujeito ativo), haverá uma homologação tácita pelo silêncio ao longo de certo prazo. O parágrafo, em outras palavras, reza que não é necessária a homologação por parte da autoridade administrativa. Há uma contradição entre o caput do referido artigo e o seu parágrafo 4º, pois embora o caput exija a homologação expressa, o parágrafo diz ser suficiente a homologação tácita aliado ao silêncio da autoridade administrativa e ao decurso do tempo.

---

<sup>8</sup> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

<sup>9</sup> Art. 150 § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No entanto, o lançamento por homologação é utilizado largamente pela legislação brasileira. Cuida-se, neste caso, de tributos que, por sua natureza (multiplicidade de fatos geradores, de caráter instantâneo, como os tributos indiretos ou com retenção na fonte). (AMARO, 2009, p. 362). Isto se deve ao fato de que esta modalidade de lançamento custa menos para a administração, já que não precisa lançar o tributo para que receba as suas devidas prestações e à impossibilidade de controle junto a tantos tributos.

### *2.1.3 O alcance da denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação – posição doutrinária*

Doutrinadores como Hugo de Brito Machado (2007, p. 195) entendem que a denúncia espontânea configura-se seja qual for a infração, seja qual foi a consequência dela decorrente, mesmo no caso de um simples atraso no pagamento.

Para Hugo de Brito Machado (2008, p. 661), o contribuinte ao declarar o crédito por ele apurado, cumpriu com a sua obrigação acessória (obrigação de apurar o valor do tributo e obrigação de informar à autoridade administrativa esse valor apurado), e o fato de ter cumprido com essa obrigação tributária formal e deixado de cumprir a obrigação principal – obrigação de pagar no prazo legal o valor apurado – não exclui a incidência do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

A explicação dada é que a autoridade administrativa ao receber a declaração do contribuinte e terminado o prazo legalmente estabelecido poderia notificar o devedor para que pagasse o valor devido acrescido de multa. Se não notifica, deixa o contribuinte com duas condutas possíveis: não pagar a prestação devida até que seja realizada a cobrança; ou pagar o débito espontaneamente.

Optando por permanecer aguardando a cobrança, o contribuinte estaria incorrendo em mora e por isso ficaria sujeito a multa moratória respectiva. Mas se opta pela segunda conduta possível, e efetua o pagamento espontaneamente, fica com o direito de pagar sem a multa correspondente, valendo-se do artigo 138. Sabe-se que o atraso no pagamento já enseja a multa moratória, mas a responsabilidade por essa infração é excluída pela denúncia espontânea.

Dessa forma, o contribuinte que faz a apuração do valor devido, o declara para a autoridade administrativa e não o paga no prazo legal, porém não sofre cobrança por parte do Fisco, tem o direito de utilizar-se da denúncia espontânea, com base no artigo 138 do Código Tributário Nacional, e ter excluída a sua responsabilidade pelo atraso no pagamento, não ensejando a multa moratória.

O doutrinador ainda conclui:

Do ponto de vista da política jurídica, essa solução também é mais recomendável. Recusar o benefício da denúncia espontânea ao contribuinte que apura o valor do tributo devido e o informa à autoridade competente da Administração Tributária, embora somente faça o pagamento algum tempo depois de escoado o prazo legalmente para tanto estabelecido, é dar a este um tratamento mais severo do que o dispensado àquele que nada fez no sentido de cumprir a lei tributária. Permaneceu inteiramente inadimplente, para depois fazer a denúncia espontânea e com esta eximir-se de toda e qualquer penalidade. (2007b, p.661-662)

Rosenice Deslandes se posiciona no mesmo sentido com relação à denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação:

Esta poderá ser levada a efeito após o vencimento do prazo prescrito em lei para a antecipação do pagamento e a lavratura do termo de início de ação fiscal ou do auto de infração, que, por representarem, respectivamente, o início e fim de um procedimento de fiscalização, elidem a espontaneidade da denúncia, impedindo, assim, seus efeitos. (1997, p.46)



Mais uma vez, doutrina majoritária e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no entanto, divergem quando se trata do alcance do instituto da denúncia espontânea conforme demonstra-se no tópico seguinte.

#### *2.1.4 O alcance da denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação – posição do STJ*

De acordo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, quando se trata de tributos sujeitos a lançamento por homologação, e tendo o contribuinte declarado a sua dívida desacompanhada do seu devido pagamento, não se aguarda decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, assim pode este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte. Sendo assim, a Primeira Seção do Tribunal Superior já pacificou o seu entendimento no sentido de não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente.

Jurisprudência do Tribunal que versa sobre este entendimento:

PROCESSUAL CIVIL – ALEGADA OMISSÃO NO JULGADO OCORRÊNCIA – TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGAMENTO EM ATRASO DO PRINCIPAL, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA ANTES DE QUALQUER PROCEDIMENTO DO FISCO EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA - IMPOSSIBILIDADE.

1. Os embargos declaratórios são cabíveis para a modificação do julgado que se apresenta omissivo, contraditório ou obscuro, bem como para sanar possível erro material existente na decisão.

2. [...]

3. A Primeira Seção desta Corte pacificou o entendimento no sentido de que não configura denúncia espontânea a hipótese de declaração e recolhimento do débito, em atraso, pelo contribuinte nos casos de tributos sujeitos a

lançamento por homologação, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do fisco. Por conseguinte, não há a exclusão da multa moratória. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. (EDcl no AgRg no REsp 867400 / RS ; Rel. Min. Humberto Martins, in DJ 25/04/2008)

O que ocorre é que, para o Superior Tribunal de Justiça, se o contribuinte declara o seu débito, mas efetua o pagamento a destempo, não se configura a denúncia espontânea. Na verdade, o referido instituto pode ser aplicado para qualquer tributo, seja qual for o tipo de seu lançamento. Todavia, se o contribuinte declara a sua dívida e somente depois efetua o pagamento, não se pode falar em denúncia espontânea, culminando em inclusão de multa, que deve incidir sobre os créditos tributários não-prescritos.

Neste sentido:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CABIMENTO. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO. APELO NÃO PROVIDO.

1. Em regra, a denúncia espontânea é aplicada para qualquer tributo, independentemente da sua forma de lançamento. Entretanto, quando houver declaração do contribuinte e, só após, em atraso, for efetuado o pagamento da dívida, não há que se falar na sua caracterização, uma vez que já constituído o crédito tributário.

2. A tese do recorrente, de que a denúncia espontânea não poderia ser aplicada aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, não pode aqui ser aplicada, uma vez que não restou evidenciada a circunstância de ter o contribuinte previamente declarado o tributo e, em seguida, efetuado o pagamento em atraso. Sem essa premissa fática, impossível aplicar a jurisprudência pleiteada pelo INSS.

(REsp 1029364 / SP; Rel. Min. Castro Meira, in DJ 22/04/2008)

Portanto, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem entendido que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando não ocorre a declaração do débito por parte do sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, quando não ocorre o autolançamento, não está então constituído o crédito tributário, e nesta situação, a confissão

da dívida acompanhada do pagamento integral, desde que feita antes de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscalizatória, configura caso de denúncia espontânea.

Seguindo este entendimento:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CONFIGURAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. PRECEDENTE RESP. 907.710/SP.

1. A jurisprudência assentada no STJ considera inexistir denúncia espontânea quando o pagamento se referir a tributo constante de prévia Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei. Considera-se que, nessas hipóteses, a declaração formaliza a existência (= constitui) do crédito tributário, e, constituído o crédito tributário, o seu recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, não enseja o benefício do art. 138 do CTN (Precedentes da 1ª Seção: AGERESP 638069/SC, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 13.06.2005; AgRg nos EREsp 332.322/SC, 1ª Seção, Min. Teori Zavascki, DJ de 21/11/2005).

2. Entretanto, não tendo havido prévia declaração pelo contribuinte, configura denúncia espontânea, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo (Precedente: AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005).

(REsp 883250 / MG ; Rel. Min. Teori Albino Zavascki, in DJ 19/12/2007)

Mais uma vez, data venia, tal posicionamento é passível de crítica por grande parte da doutrina.

#### *2.1.5 Considerações a respeito do posicionamento do STJ*

Diante da obrigação tributária de natureza dúplice, o contribuinte possui três opções, a saber: i) cumprir simultânea e integralmente ambas obrigações; ii) deixar de prestar a declaração e efetuar o pagamento antecipado; e iii) simplesmente prestar a declaração e deixar de efetuar o recolhimento da quantia devida (TAVARES, 2002, 107).

No terceiro caso, cujo entendimento do STJ rejeita a aplicação do art. 138,

abrem-se ao contribuinte duas alternativas: a) simplesmente não realiza o pagamento até que se efetive a regular cobrança do crédito pela Fazenda Pública, ou; b) antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, espontaneamente regulariza o débito existente.

Eis a impropriedade do entendimento adotado pelo STJ, uma vez que o comportamento omissivo do agente sujeitar-se-á à incidência da mesma multa moratória do sujeito passivo que se autodenuncia e não tem sua responsabilidade excluída pelo art. 138.

Diante do exposto, entende-se que é possível a configuração da denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, muito embora este não seja o entendimento jurisprudencial atual. Ela poderá ocorrer nas mesmas situações em que o tributo tem outra forma de lançamento, desde que ocorra antes de qualquer procedimento fiscalizatório, antes que o sujeito passivo da obrigação tributária sofra a cobrança correspondente.

## **2.2 A denúncia espontânea nas obrigações acessórias**

Ainda em relação às obrigações tributárias e a denúncia espontânea da infração, existe assunto bastante polêmico, qual seja a aplicação do instituto quanto às obrigações acessórias.

Sobre a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea para a exclusão da responsabilidade do descumprimento de um dever formal há divergência entre o que compreende a doutrina e o que vem decidindo o STJ. Conforme exposto na introdução deste capítulo, segundo a doutrina majoritária, aquele que não cumpriu uma obrigação tributária

acessória também poderá utilizar-se do benefício trazido pelo art. 138 do Código Tributário Nacional. Para a melhor compreensão do alcance do instituto às infrações decorrentes do descumprimento das obrigações em referência, de forma limitada, apenas sob os aspectos pertinentes ao presente estudo, será feita uma abordagem acerca das obrigações tributárias acessórias.

De acordo com o artigo 113 § 2º do Código Tributário Nacional: “A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

O Código Tributário Nacional chama de acessória a obrigação tributária que não possui natureza pecuniária, são as obrigações de fazer ou não fazer, no interesse da fiscalização ou na arrecadação dos tributos. Já as obrigações tributárias principais possuem natureza pecuniária e se caracterizam por uma obrigação de dar.

Luciano Amaro (2006, p. 250) afirma que: “as obrigações tributárias formais são apelidadas de ‘acessórias’; embora não dependam da efetiva existência de uma obrigação principal, elas se atrelam à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais [...]”.

Apesar de ser chamada de obrigação tributária acessória não significa que ela dependa da existência de uma obrigação principal, basta a probabilidade de que esta exista. Elas instrumentam, assessoram o Fisco na atividade de fiscalização e cobrança dos tributos, sob os quais o sujeito passivo da obrigação acessória esteja submetido, como por exemplo, emitir uma nota fiscal, escriturar um livro, inscrever-se no cadastro de contribuintes, não receber mercadorias desacompanhadas da documentação legalmente exigida, admitir o

exame de livros e documentos pelo fiscal, entre outras.

### *2.2.1 Aplicabilidade sob o ponto de vista doutrinário*

Feita estas considerações, passa-se agora a analisar o alcance da denúncia espontânea sobre as obrigações tributárias acessórias.

Para parte da doutrina não resta dúvida de que, quando o artigo 138 do Código Tributário Nacional dispõe que a denúncia há de ser acompanhada “se for o caso” do pagamento do tributo devido, a exclusão da responsabilidade refere-se tanto às obrigações principais quanto às obrigações formais (acessórias).

Neste sentido, cabe transcrever as palavras de Hugo de Brito Machado:

Como a lei diz que a denúncia há de ser acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido, resta indubitado que a exclusão da responsabilidade tanto se refere a infrações das quais decorra ou não pagamento do tributo como a infrações meramente formais, vale dizer, infrações das quais não decorra o não pagamento do tributo. Inadimplemento de obrigações tributárias meramente acessórias. (2007a, p.92).

Ainda assevera que o cumprimento de uma obrigação acessória fora do prazo legal configura uma forma de denúncia espontânea da infração, afastando a responsabilidade do sujeito passivo.

Leandro Paulsen (2009, p. 992) exemplifica bem esta corrente doutrinária quando diz que a não aplicação do artigo 138 do Código Tributário Nacional às obrigações acessórias inibe a própria eficácia do dispositivo relativamente às obrigações principais. Isso porque há obrigações acessórias, como a expedição de nota fiscal, cujo descumprimento enseja aplicação de multas de alto valor. Se o contribuinte não puder denunciar a infração da

não expedição da nota e o não pagamento do respectivo tributo, restando apenas a opção de o pagar com os juros, ficará necessariamente silente, já que, fazendo a denúncia, estaria atraindo para si aplicação da multa pelo descumprimento da obrigação acessória. Ainda neste sentido assevera:

Não há razão, legal ou mesmo finalística, que possa embasar satisfatoriamente a não aplicação do art. 138 do CTN às obrigações acessórias. Pelo contrário, a expressão “se for o caso”, constante desse artigo, cumpre justamente este papel integrador das obrigações acessórias, deixando claro que nem sempre o cumprimento da obrigação tributária implicará pagamento de tributo, pois há os simples deveres formais de fazer, não fazer ou tolerar que caracterizam obrigações acessórias. (PAULSEN; 2009, p. 992)

De acordo com este entendimento, a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região tem se manifestado:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DA PESSOA FÍSICA. MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. 1 - A denúncia espontânea tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos ou documento semelhante, uma vez que o inadimplemento de obrigação acessória constitui infração tributária. Assim o seu cumprimento fora do prazo legal, mas anterior a procedimento fiscalizatório, enseja o reconhecimento da hipótese do art. 138 do CTN, mesmo porque indigitado dispositivo legal exige o acompanhamento do pagamento integral do tributo por ocasião da denúncia voluntária, se for o caso.

(AMS 2002.71.10.005797-5/RS; Rel. Des. Fed. Álvaro Eduardo Junqueira, in DJ 14/06/06).

TRIBUTO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. ATRASO. MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. 1. A entrega da declaração de renda fora do prazo, mas antes de iniciado procedimento administrativo para exigí-la, afasta a incidência de multa. 2. Aplicação do art. 138 do CTN. 3. Remessa oficial improvida. (REOMS 2000.04.01.0049555-1/RS; Rel. Juíza Ellen Gracie Northfleet, in DJ Junho/2000).

Um terceiro entendimento referente à expressão “se for o caso” presente no

art. 138. Para Ives Gandra da Silva Martins, a expressão quer significar que o pagamento só será exigível para excluir a responsabilidade quando a lei expressamente o reclamar para tal efeito; ou seja, na falta dessa explicitação legal, bastaria a denúncia, desacompanhada do depósito. (MARTINS, 2009, p.79)

Alexandre Macedo Tavares, por sua vez, acredita que a expressão “se for o caso” diz respeito às obrigações principais. Desta forma, acredita que em sentido amplo o art. 138 contempla justamente as obrigações formais e, ao utilizar-se da expressão “se for o caso” abrange as infrações decorrentes do não cumprimento de obrigação principal. É o que se depreende do trecho abaixo:

ao reclamar o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, “se for o caso”, o legislador, ainda que por via oblíqua, acabou concebendo o alcance da denúncia espontânea às infrações de caráter material ou substancial. Diz-se isso, porquanto, carece de lógica-jurídica falar em pagamento de tributo devido caso a exclusão da responsabilidade fosse adstrita tão-somente às infrações de caráter formal, cujo objeto carece de patrimonialidade.

### *2.2.2 Aplicabilidade sob o ponto de vista do STJ*

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça entende esta questão de forma diferente, no sentido de que não é admitida a aplicação da denúncia espontânea para afastar a responsabilidade pelo não cumprimento tempestivo de obrigação acessória.

Entendem que as responsabilidades acessórias autônomas (ato puramente formal) que não têm vínculo direto com o fato gerador do tributo, como por exemplo, a entrega da declaração do imposto de renda, não podem ser afastadas pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional.



Já aquelas obrigações instrumentais vinculadas ao fato gerador da obrigação principal, como a escrituração dos livros contábeis, podem entrar no campo da denúncia espontânea, ficando excluída a responsabilidade do infrator.

Assim tem se manifestado o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. PRÁTICA DE ATO MERAMENTE FORMAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DCTF. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. I - A inobservância da prática de ato formal não pode ser considerada como infração de natureza tributária. De acordo com a moldura fática delineada no acórdão recorrido, deixou a agravante de cumprir obrigação acessória, razão pela qual não se aplica o benefício da denúncia espontânea e não se exclui a multa moratória. “As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN” (AgRg no AG nº 490.441/PR, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 21/06/2004, p. 164).

II - Agravo regimental improvido.

(AgRg nos EDcl no REsp 885259 / MG; Rel. Min. Francisco Falcão, in DJ 12/04/07)

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECLARAÇÕES DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS. 1. Esta Corte não admite a aplicação do instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do CTN, para afastar a multa pelo não cumprimento no prazo legal de obrigação acessória. 2. Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 751493/RJ; Rel. Min. Castro Meira, in DJ 19/12/05)

TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. I - A jurisprudência desta Corte é assente no sentido de que é legal a exigência da multa moratória pelo descumprimento de obrigação acessória autônoma, no caso, a entrega a destempo da declaração de operações imobiliárias, visto que o instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal. Precedentes: AgRg no AG nº 462.655/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 24/02/2003 e REsp nº 504.967/PR, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 08/11/2004. II - Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 669851/RJ; Rel. Min. Francisco Falcão, in DJ 21/03/05).

Ainda neste sentido, a entrega da declaração de rendimentos, obrigação tributária acessória, para o Superior Tribunal de Justiça, não tem qualquer ligação com o fato gerador do tributo, é uma obrigação autônoma, e por isto não passível de denúncia

espontânea.

Alega ainda o Tribunal que, por força da Lei Ordinária nº 8981 de 1995, que no seu artigo 88<sup>10</sup> estabelece a multa para a apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo fixado, não há o que se discutir a respeito da aplicabilidade da multa de mora nos casos de atraso na entrega do Imposto de Renda.

Neste sentido de aplicabilidade da multa, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça é o seguinte:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – ENTREGA SERÔDIA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - ALEGADA DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ARTIGO 138 DO CTN – IMPOSSIBILIDADE CONDUTA FORMAL QUE NÃO SE CONFUNDE COM PAGAMENTO DE TRIBUTO - MULTA PREVISTA NO ARTIGO 88 DA LEI N. 8.981/95 APLICAÇÃO – PRECEDENTES.

A entrega serôdia da declaração de imposto de renda, depois da data limite fixada pela Receita Federal, amplamente divulgada pelos meios de comunicação, constitui-se em infração formal, que não se confunde com a infração substancial ou material de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional. Sobre a presente quaestio iuris, assim entende este Sodalício: "o atraso na declaração de rendas constitui infração de natureza formal e não está alcançada como consequência da denúncia espontânea inserta no art. 138, do Código Tributário Nacional" (REsp 363.451/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ 15.12.2003).

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 545665 / GO; Rel. Min. Farniulli Netto, in DJ 14/03/2005)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE RENDA. DECLARAÇÃO ENTREGUE

---

<sup>10</sup> Art. 88. A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:

I – à multa de um por cento ao mês ou fração sobre o Imposto de Renda devido, ainda que integralmente pago;

II – à multa de duzentas UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

FORA DO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. EXIGIBILIDADE. CONDENAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 512 DO CPC. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 211 DO STJ.

I - A entrega da declaração do Imposto de Renda fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código de Processo Civil.

II - Ademais, “a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um.” (REsp nº 243.241/RS, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 21/08/2000).

[...]

(AgRg no Ag 502772 / MG; Rel. Min. Francisco Falcão; in DJ 22/03/2004)

Data máxima venia, tal posicionamento é passível de crítica, conforme tópico a seguir.

### *2.2.3 Considerações a respeito do posicionamento do STJ*

Conforme compreensão de vasta parte da doutrina, não se deve presumir a existência na lei de palavras ou expressões inúteis. Há de concluir que a expressão “se for o caso” significa que a norma nele contida se aplica tanto para o caso em que a denúncia espontânea se faça acompanhar do pagamento devido, como também no caso em que não se faça acompanhar do pagamento do tributo. (MACHADO, 2008, p. 663)

Desta forma, o artigo 138 do Código Tributário Nacional faz referência às duas obrigações tributárias – a principal e a acessória, pois não faria sentido a expressão

“acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora”, se o artigo se referisse apenas às obrigações principais, visto que nestas o pagamento é sempre exigido. Entende-se que a mencionada expressão insere a possibilidade de denúncia espontânea nas infrações de deveres instrumentais, já que nestes casos não há qualquer tributo a ser pago (por ser unicamente uma obrigação de fazer ou não fazer) para que seja excluída a responsabilidade.

Ademais, se o dispositivo legal tivesse o objetivo de restringir o alcance da denúncia espontânea, excluindo um ou outro tipo de infração, o faria de forma expressa. Já que o legislador, no corpo do artigo, não discriminou qual o tipo de infração a ser inserida nos casos de denúncia espontânea, resta claro que a norma incide para ambas as obrigações tributárias (principal e acessória).

É questionável o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, visto que qualquer que seja a obrigação acessória, ela tem uma relação com a obrigação principal, caso contrário não existiria. Mas não significa que ela dependa da existência de uma obrigação principal, como foi dito anteriormente, deve haver pelo menos a probabilidade de existir a obrigação principal.

Outra observação importante é que por entender que o artigo 138 do Código Tributário Nacional dispõe tanto sobre as obrigações principais como sobre as obrigações acessórias, haveria um conflito entre ele e o art. 88 da Lei 8.981 de 1995, utilizada pelo STJ quando da aplicação de multa por entrega no atraso da declaração do imposto sobre a renda.

Segundo as orientações de Hugo de Brito Machado (2007, p. 92), conclui-se que, neste caso, não cabe dizer se lei complementar (no caso o Código Tributário Nacional) é

efetivamente superior hierarquicamente à lei ordinária 8981/95. Mesmo que se admita a tese doutrinária de que não há hierarquia entre elas, não se pode chegar a conclusão que o artigo 88 da Lei 8981/95 (na qual a Administração se filia para aplicação da multa e conseqüentemente não aplicação da denúncia espontânea) prevalece sobre o art. 138 do Código Tributário Nacional, pois este trata de matéria que a Constituição Federal reservou à lei complementar. Dessa forma, seja pela supremacia da lei complementar, seja pela reserva da matéria a essa espécie normativa, há de prevalecer a regra do artigo 138 do Código Tributário Nacional, não incidindo a multa e sendo possível a utilização da denúncia espontânea.

### **3 A DENÚNCIA ESPONTÂNEA E O PAGAMENTO PARCELAMENTO DE TRIBUTOS**

Conforme introduzido no primeiro capítulo, acredita-se haver uma lacuna técnica no que diz respeito à possibilidade do parcelamento do débito quando utilizado o instituto da denúncia espontânea da infração. Segundo Hugo de Brito Machado (2007, p. 194), esta situação cria no sistema o que ele denomina um momento de incongruência.

Indaga-se, portanto, se a solução deve ficar a cargo do legislador ou se poderá restar superada pelo aplicador da lei.

#### **3.1 Hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário**

O art. 151 do Código Tributário Nacional garante que devedor de tributo fique, temporariamente, protegido contra atos de cobrança da autoridade administrativa em razão de alguma das causas de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária. Possui a seguinte redação:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário diz respeito, em regra à

obrigação principal, não dispensando, pois, o cumprimento de obrigações acessórias a elas relacionadas, conforme depreende-se do parágrafo único do artigo em referência.

Quando ocorre o fato hipoteticamente previsto na norma de incidência, ou seja, uma vez concretizada a obrigação tributária, nasce para o sujeito ativo o direito subjetivo de postular o valor da prestação tributária e para o sujeito passivo o dever jurídico de prestá-lo.

Sustenta Hugo de Brito Machado que “o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação. Depois do lançamento surge o crédito” (2007a, p.201).

O crédito tributário é exigível por sua própria natureza e sua exigibilidade decorre da liquidez e certeza que possui. Constituído o crédito tributário, nasce a sua exigibilidade (MACHADO, 2007a, p. 198).

Exigibilidade é o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação. Isto ocorre depois de tomadas todas as providências necessárias à constituição da dívida, como, por exemplo, a lavratura do ato de lançamento tributário. Embora o cumprimento do dever de pagar não dependa sempre do lançamento, este é, em todas as situações, condição para que o sujeito ativo pratique atos no sentido de cobrar seu crédito. Em suma, a exigibilidade do crédito tributário depende do lançamento (AMARO, 2006, p. 375).

Sobre a suspensão da exigibilidade, observa Zuudi Sakakihara:

A exigibilidade do crédito tributário pode vir a ser suspensa, tendo como

consequência a paralisação de todos os atos direcionados à execução forçada desse crédito, não importando sejam eles meramente preparatórios, ou de efetiva execução. (2007, p.690).

Alguns autores, como Paulo de Barros Carvalho (2005, p.36) afirmam que a suspensão do crédito tributário só poderá ocorrer após a data em que o crédito se tornar exigível, ou seja, só se suspende crédito já lançado.

Já a outra parte da doutrina entende que as hipóteses do artigo 151 do Código Tributário Nacional podem ocorrer mesmo antes do lançamento, durante o período de constituição crédito, pelo ato administrativo que o declara, encerrando o procedimento administrativo de lançamento (MACHADO, 2007a, p.209).

Neste sentido, conclui Luciano Amaro:

O que se suspende, portanto, é o dever de cumprir a obrigação tributária, ou porque o prazo para pagamento foi prorrogado ou porque um litígio se esteja instaurando sobre a legitimidade da obrigação, e esse litígio seja acompanhado de alguma medida que impede a prática de atos do sujeito ativo no sentido de exigir o cumprimento da obrigação. (2006, p.378)

Também neste sentido, jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITO COM EFEITOS DE NEGATIVA. VIABILIDADE.

[...]

2. Cumpre esclarecer que foi consignado expressamente na decisão ora agravada que é inviável a emissão de certidão negativa enquanto existir débito do contribuinte para com o INSS. O parcelamento da dívida não tem o condão de extinguir o crédito, mas apenas de suspender-lhe a exigibilidade. [...]

(AgRg no REsp 723915 / SP; Rel. Min. Denise Arruda, in DJ 10/12/2007) (Grifos nossos).



O parcelamento está previsto no artigo 155-A<sup>11</sup> do Código Tributário Nacional e é uma das causas de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária, previstas no artigo 151 também do Código Tributário Nacional.

### **3.2 conceito de parcelamento**

O parcelamento, previsto no Código Tributário Nacional é o efeito de dividir em parcelas o pagamento de um determinado tributo, ele é uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Em sua redação original, o Código Tributário Nacional não trazia o parcelamento no artigo 151, foi com o advento da Lei Complementar n 104/2001 que este tipo de modalidade de suspensão foi inserido no Código.

Apesar desta inovação, o parcelamento nada mais é do que uma espécie de moratória<sup>12</sup> porque, assim como esta, consiste em uma dilação de prazo para pagamento, além de ser concedido por prazo certo e determinado.

O artigo 155-A diz que “O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidos em lei específica”, esta expressão faz concluir que de um lado não pode o contribuinte pleitear o parcelamento em forma e com características diferentes

---

<sup>11</sup> Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

§3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.

§4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3o deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica.

<sup>12</sup> A moratória é a dilação do prazo para pagamento do tributo ou outorga de outro prazo se já vencido aquele prazo inicial. Este prazo é concedido pela Administração ao devedor que poderá adimplir o pagamento a vista ou parceladamente. A moratória é uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e está prevista no artigo 152 do referido Código.

daquelas previstas em lei, e de outro lado, conclui-se que o Fisco não pode exigir senão o cumprimento das condições previstas em lei, sendo descabida a delegação para a autoridade fiscal para que decida discricionariamente sobre a concessão do benefício do parcelamento. (PAULSEN, 2007, p. 990).

O § 1º do referido artigo diz que não são excluídos no parcelamento a incidência de juros e multas, salvo disposições de lei em contrário, de acordo com Luciano Amaro (2006, p. 454), este dispositivo influenciou a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que hoje entende que o parcelamento não alcança os efeitos da denúncia espontânea, ou seja, o pedido de parcelamento do pagamento do tributo devido não afasta a cobrança de multas. Pois, segundo o entendimento, para que ocorram os efeitos da denúncia espontânea é necessário o pagamento integral do tributo devido.

Diante do exposto, vale transcrever as palavras de Zuudi Sakakahira:

Se o parcelamento é ato lícito, jamais ensejará a possibilidade de incidência de uma multa, não havendo falar, conseqüentemente, em exclusão da multa em tal caso. Por outro lado, ocorrendo o fato típico de uma infração qualquer, não será o parcelamento que haverá de excluir a incidência da multa, sendo inteiramente desnecessário e inútil afirmar, em tal caso, que o **parcelamento não exclui a incidência da multa**, por isso é evidente. (2007, p.701). (grifos do autor).

Há, novamente, entendimentos divergentes entre doutrina e posicionamento do STJ a respeito deste tema, sobre o alcance ou não da denúncia espontânea nos casos em que haja o parcelamento do tributo devido.

### **3.3 A impossibilidade do pagamento parcelado para configuração da denúncia espontânea – posicionamento do STJ**

Hoje, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça é de que não havendo o pagamento integral do tributo devido, não é afastada a multa e, sendo assim, não incide a benefício da denúncia espontânea. Simples confissão da dívida acompanhada do pedido de parcelamento não retira a responsabilidade do contribuinte, recai sobre o seu débito as multas e, por consequência, não configura denúncia espontânea.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU FALTA DE MOTIVAÇÃO NO ACÓRDÃO A QUO. DESNECESSIDADE DE PRODUÇÃO DE PROVA. JULGAMENTO ANTECIPADO DA LIDE. LIVRE CONVENCIMENTO DO MAGISTRADO. ACERVO DOCUMENTAL SUFICIENTE. NÃO-OCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. REEXAME DE PROVA. SÚMULA Nº 07/STJ. IMPOSSIBILIDADE. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO DO DÉBITO, OU SUA QUITAÇÃO COM ATRASO. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. APLICAÇÃO DA LC Nº 104/01. ART. 155-A DO CTN. TAXA SELIC. LEI Nº 9.250/95. TERMO A QUO DE SUA INCIDÊNCIA. UTILIZAÇÃO EM PERÍODOS DIVERSOS DE OUTROS ÍNDICES. PRECEDENTES.

1. [...] 2. [...] 3. [...] 4. [...] 5. [...] 6. [...]

7. A jurisprudência da egrégia Primeira Seção, por meio de inúmeras decisões proferidas, dentre as quais o REsp nº 284189/SP (Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 26/05/2003), uniformizou entendimento no sentido de que, nos casos em que há parcelamento do débito tributário, ou a sua quitação total, mas com atraso, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e esta só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do art. 158, I, do CTN.

8. A existência de parcelamento do crédito tributário, ou a sua quitação total, mas com atraso, não convive com a denúncia espontânea. Sem repercussão para a apreciação dessa tese o fato de o parcelamento ou o pagamento total e atrasado do débito, ter ocorrido em data anterior à vigência da LC nº 104/2001, que introduziu, no CTN, o art. 155-A. Prevalência da jurisprudência assumida pela 1ª Seção. Não-influência da LC nº 104/2001.

9. [...]

(AgRg no Ag 956845 / SP; Rel. Min. José Delgado, in DJ 24/04/08)

Mas nem sempre foi este o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça.

Durante muito tempo a referida jurisprudência adotou este posicionamento com base na Súmula 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos que dizia: “A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea”.

Posteriormente, com o advento da Constituição Federal de 1988 o Tribunal Federal de Recurso foi extinto e a Súmula 208 caiu em desprestígio. Então, alguns juízes passaram a considerar o benefício do artigo 138 do Código Tributário Nacional aos casos de denúncia espontânea seguida de parcelamento do débito.

Eles se baseavam em dois argumentos, o primeiro na interpretação literal do artigo 138 que não distingue qual tipo de pagamento deve ser feito para que se caracterize a denúncia espontânea; e o segundo argumento era que a interpretação restritiva do artigo acabava favorecendo os contribuintes que tinham recursos financeiros e prejudicava aqueles com menos recursos.

Estes argumentos não eram suficientes para sustentar esta nova tese dos juízes, mas pouco a pouco a jurisprudência do antigo Tribunal Federal de Recursos foi sendo superada até que se firmou o entendimento oposto ao da Súmula 208. (MACHADO, 2007b, P. 193).

O Superior Tribunal de Justiça e alguns Tribunais Federais passaram a entender que o pedido de parcelamento ensejava a aplicação do artigo 138, não sendo um óbice o fato de o contribuinte pagar apenas uma parcela e não a totalidade da dívida. Esta

conclusão se baseava no fato de que só poderia ser exigido do contribuinte o pagamento total da sua dívida se fosse o caso de um tributo que não permitisse o parcelamento. Outro fundamento utilizado era de que não se poderia punir o contribuinte pelo exercício de um direito, o direito de parcelar a sua dívida na forma permitida pela lei. (PAULSEN, 2007, p. 65).

Jurisprudências que seguem este antigo entendimento:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO. PEDIDO DEFERIDO. CARACTERIZAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. EXCUSÃO.

1. Consoante entendimento da Primeira Seção deste Tribunal, a multa moratória é afastada quando é deferido o pedido de parcelamento do débito, sem que haja qualquer procedimento administrativo contra o contribuinte, uma vez que estaria configurada a denúncia espontânea.

2. Agravo Regimental improvido.

(AgREsp 11724, Rel. Min. Laurita Vaz, in DJ março/2002)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO. MULTA INDEVIDA (ART. 138 CTN)

1. Deferido o parcelamento, tem-se que esse equipara-se ao pagamento para efeito da denúncia espontânea. Assim, sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição de multa. Exigi-la, seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o fim inspirador da denúncia e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade, comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributaria, principal objetivo da atividade fiscal.

2. Precedentes iterativos

3. Recurso provido.

(REsp 180985, Rel. Min. Milton Luiz Pereira)

Ocorre que depois de ter evoluído positivamente a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça voltou a sua posição anterior e em meados de 2002 retomou a aplicação da Súmula 208 do Tribunal Federal de Recursos.

A justificativa para tal mudança é que nos casos em que há parcelamento do débito tributário há um desmembramento do cumprimento da obrigação e esta só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. Hoje, como dito anteriormente, o Tribunal Superior

entende que não se aplica a denúncia espontânea da infração nos casos em que ela não seja seguida do pagamento integral do tributo devido.

RECURSO ESPECIAL – ALÍNEAS “A” E “C” – TRIBUTÁRIO PARCELAMENTO DE DÉBITO DE ICMS DECLARADO E NÃO PAGO EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA – IMPOSSIBILIDADE – ALÍNEA “A” PRETENSA VIOLAÇÃO AO ART. 138 DO CTN – INOCORRÊNCIA SÚMULA 208 DO TFR – § 1º DO ARTIGO 155-A DO CTN (ACRESCENTADO PELA LC 104/01) – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONHECIDA, PORÉM NÃO PROVIDO O RECURSO PELA ALÍNEA “C”.

1. O instituto da denúncia espontânea da infração constitui-se num favor legal, uma forma de estímulo ao contribuinte, para que regularize sua situação perante o fisco, procedendo, quando for o caso, ao pagamento do tributo, antes do procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

**2. Nos casos em que há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do artigo art. 158, I, do mencionado Codex.**

3. Esse parece o entendimento mais consentâneo com a sistemática do Código Tributário Nacional, que determina, para afastar a responsabilidade do contribuinte, que haja o pagamento do devido, apto a reparar a delonga do contribuinte.

4. Nesse sentido o enunciado da Súmula n. 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos: “a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea”.

(REsp 284189; Rel. Min. Franciulli Netto, in DJ 26/05/2003) (grifos nossos).

### **3.4 O parcelamento como causa eficiente para a produção dos efeitos da denúncia espontânea – posicionamento doutrinário**

A doutrina, em sua grande parte, não concorda com o entendimento do STJ.

Para eles, este posicionamento é um retrocesso, que consagra o literalismo e a injustiça.

Hugo de Brito Machado (2007, p. 193) entende que o pagamento parcelado pode configurar a denúncia espontânea quando observadas as demais condições estipuladas

no artigo 138, pois esta facilidade garante uma maior conveniência tanto para sujeito ativo, quanto para o sujeito passivo da relação obrigacional. É um estímulo à denúncia espontânea e a conseqüente regularização dos contribuintes. Este interesse deve ser colocado acima do interesse imediatista da arrecadação de penalidades pecuniárias. Ademais, para ele, a situação de quem pratica a denúncia espontânea não pode ser equiparada à daquele que oculta as faltas cometidas até que seja apanhado pela fiscalização, para só então pleitear o parcelamento de seu débito<sup>13</sup>.

Para Alexandre Macedo Tavares (2002, p. 95) o preceito legal não contempla hipótese impeditiva de pagamento parcelado, pois no artigo 138 não há especificação de forma de pagamento, e, portanto considera que o parcelamento, observadas as demais condições estipuladas no artigo 138, é causa suficiente para configuração da denúncia espontânea.

Ainda afirma que:

onde o legislador não distingue, não cabe ao intérprete distinguir. Negar dignidade jurídica ao pagamento parcelado, para fins do art. 138 do CTN, consiste em distinguir ou impor restrição a uma norma de conteúdo genérico, ou que não é recomendável. (2002, p.96)

Sendo o parcelamento um benefício fiscal dado ao contribuinte pelo legislador, não seria viável que o mesmo viesse a prejudicar a situação daqueles a quem deveria beneficiar. Não se pode admitir que um benefício fiscal encampe efeito perverso a ponto de inviabilizar a eficácia do instituto ora estudado.

---

<sup>13</sup> Ressalte-se aqui que o pagamento parcelado é assegurado mesmo aos que se omitem no cumprimento de todas as obrigações tributárias. Apurado o débito decorrente de auto de infração, pode o contribuinte fazer o pagamento do débito em parcelas (MACHADO, 2007, p. 195)

Se o Estado concede a forma de pagamento parcelada inclusive para aqueles que já se encontram julgados devedores no âmbito administrativo e no judicial, não haveria mais sentido jurídico para os contribuintes que espontaneamente se denunciasses a sua infração.

Nesse sentido, conclui Marcelo Viana Salomão:

O fato de haver um benefício (exclusão da multa) por tal conduta espontânea não lhe impede de optar pela forma de pagamento oferecida pelo credor, aliás pensar diferente provavelmente tornaria pouco ou nada útil tal direito, levando-se em conta a alta carga tributária brasileira. Isto é, dificilmente os contribuintes brasileiros se valeriam de tal direito se só pudessem exercê-lo mediante pagamento à vista. Seria, indiretamente, uma forma de tornar letra morta tão inteligente dispositivo do CTN, contrariando sua própria razão de existir. (2004, p. 307)

Exigir a multa moratória nos casos em que o contribuinte voluntariamente confessa a sua dívida e tem a iniciativa de pagar, mas paga parceladamente, seria ignorar o objetivo do instituto da denúncia espontânea, e, conseqüentemente estaria incentivando o contribuinte a permanecer calado, na esfera dos devedores e na indesejada via da impontualidade, comportamento este que é totalmente prejudicial aos interesses do Estado. (MACHADO, 2007, p. 195)

Há ainda quem diga que o fato de dar o mesmo tratamento àquele contribuinte que confessa a infração e efetua o imediato pagamento do débito àquele outro que confessa a infração mas pede o parcelamento do seu débito, seria uma lesão ao princípio da isonomia afinal estaria dando tratamento igual para situações desiguais.

Ocorre que o pagamento parcelado não é igual ao pagamento à vista, pois quando se parcela um determinado débito há que se pagar além dos juros correspondentes ao



período do vencimento do prazo até a data em que o débito é parcelado, aqueles do período futuro, isto é, do período que vai da data do parcelamento até a data do efetivo pagamento de cada parcela. (MACHADO; 2007b).

Portanto não se pode considerar que são tratamentos iguais para situações desiguais, os juros do período futuro fazem a diferença. Os juros moratórios do período futuro encarregam-se de fazer a diferença, e que são de grande importância, pois são os responsáveis por assegurar o princípio da isonomia que consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades. (TAVARES; 2002, p. 104).

Adotar este posicionamento é optar pelo estímulo ao pagamento em vez do castigo, e pelo prestígio da boa fé do contribuinte que toma a iniciativa de denunciar a sua falta.

Hugo de Brito Machado conclui afirmando que:

O estímulo é realmente um excelente instrumento de controle social. Melhor, certamente, do que a ameaça de castigo. E o prestígio à boa fé também constitui excelente meio de melhorar o nível ético da conduta humana. Assim, dúvida não há de que o interesse da Fazenda Pública está melhor preservado com a aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional a todos os casos em que o contribuinte toma a iniciativa de confessar suas faltas e regularizar sua situação perante o fisco, seja como pronto pagamento dos tributos devidos, seja com o parcelamento de sua dívida. (2007, p.650).

Um dos argumentos utilizados por aqueles que sustentam a não aplicação da denúncia espontânea quando o contribuinte pede o parcelamento do tributo devido é o caso do sujeito passivo, depois de fazer a denúncia espontânea, pedir o parcelamento de má fé, apenas para obter os benefícios do artigo 138 do Código Tributário Nacional e depois descumprir o

acordo de parcelamento deixando de pagar as parcelas.

Porém este não é um argumento consistente, afinal uma vez realizado o acordo de parcelamento, a Fazenda Pública tem o crédito líquido e certo, podendo ser objeto de cobrança em processo executivo, podendo, também, exigir a multa decorrente do inadimplemento da obrigação pelo contribuinte.

É possível ainda que o acordo do parcelamento estabeleça que se o devedor deixar de cumprir com a sua obrigação de pagar as parcelas, as multas excluídas do valor da dívida ficarão restabelecidas, proporcionalmente. Mas isto deve ser acordado no momento do aceite do parcelamento do débito, pois a exclusão da multa se deve ao fato da denúncia espontânea, o inadimplemento do dever de pagar as parcelas é fato novo, uma nova infração para a qual o próprio termo de parcelamento estabelece a sanção aplicável.

O outro obstáculo existente para que se possa invocar o artigo 138 do Código Tributário Nacional nos casos de parcelamento do débito é o artigo 155-A §1º também do Código Tributário Nacional. Este parágrafo afirma que “salvo disposição em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multa”. Este parágrafo foi introduzido no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001.

Esta lei trouxe algumas dúvidas com relação à aplicação da denúncia espontânea nos casos de parcelamento do débito. Porém, não traz nenhuma cláusula expressa que revogue o artigo 138, nem tampouco acresceu ou substituiu dispositivo novo a este artigo; não houve qualquer inovação superveniente no que diz respeito a possibilidade de um débito

autodenunciado vir a ser pago parceladamente.

O parcelamento do crédito tributário nunca extinguiu a incidência de juros e multa, isto, porém não significa que o referido artigo 138 tenha sido alterado, ele continua com o mesmo alcance de antes da Lei Complementar nº104.

Pode ser que alguém diga que há uma antinomia entre o §1º do artigo 155-A e o artigo 138, ambos do Código Tributário Nacional, mas não há. O que há é uma coexistência entre essas duas normas de conteúdo distinto, uma de cunho genérico - artigo 155-A – que trata do parcelamento de modo geral, estabelecendo a incidência de juros e multa face o não-cumprimento de obrigação tributária; e outra de cunho especialíssimo - artigo 138 – que “premia” o contribuinte que espontaneamente declara a sua dívida. (TAVARES, 2002, p. 104).

Nesta linha de pensamento conclui Marcelo Viana Salomão:

Cuida-se apenas de norma que regulamenta os parcelamentos de forma geral, em matéria tributária. Isto é, a partir da inclusão deste dispositivo no CTN, através de Lei Complementar nº104/2001, os parcelamentos tributários, salvo disposição legal em contrário, incluirão a exigência de juros e multa. (2002, p.309).

Ademais, o próprio parágrafo primeiro do referido artigo 155-A diz que salvo disposição de lei em contrário o parcelamento não exclui juros e multas, então o artigo dispõe que se houver uma lei que diga que não incidirá as multas e os juros, esta lei deverá ser obedecida. Alguns autores defendem que é exatamente isso que se dá com relação ao artigo 138 do Código Tributário Nacional. Seria o art. 138 a disposição contrária de que trata o §1º do artigo 155-A.

Conforme já mencionado, o artigo 155-A traz uma regra geral para os parcelamentos, mas há uma regra específica dentro do mesmo Código (no caso o artigo 138) que pode ou não estar ligada a um parcelamento, mas se for não perderá suas características que é o pagamento do débito em atraso sem multa caso faça este pagamento de acordo com as exigências do próprio artigo 138 (SALOMÃO, 2004, p. 315).

Portanto, a Lei Complementar nº 104/2001 em nada mudou o instituto da denúncia espontânea.

### **3.5 Crítica à posição do STJ**

Não parece louvável a posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual não configura a denúncia espontânea quando houver parcelamento do débito, mesmo que este seja feito antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Entende-se que o parcelamento nada mais é do que uma forma de pagamento, pois este sendo gênero pode se dar de duas formas: à vista e parceladamente. E como o artigo 138 do Código Tributário Nacional não faz qualquer menção de qual seja o tipo de pagamento que deve ser feito para que se configure a denúncia espontânea, está permitindo que o pagamento seja feito parceladamente.

Ademais, não se pode punir o contribuinte pelo exercício de um direito, o direito de parcelar a sua dívida na forma permitida pela lei. Não parece razoável que o Código Tributário Nacional dê um direito ao devedor de denunciar a sua dívida de forma espontânea e

que não seja responsabilizado por ela, e, ao mesmo tempo, retire esse direito pelo fato do contribuinte optar por parcelar a sua dívida, direito também garantido pelo Código Tributário Nacional.

Por fim, aqueles que são contra o parcelamento por acreditarem que este gênero de pagamento implica dispensar tratamento igual ao sujeito passivo que pagou integralmente a dívida, deve lembrar-se que ao optar pelo parcelamento da dívida, estará o devedor sujeitando-se além dos juros correspondentes ao período, aos juros do período futuro.

## **CONCLUSÃO**

Ao longo deste trabalho foram analisados o artigo 138 do Código Tributário

Nacional, o alcance e efeitos da denúncia espontânea, chegando, assim, a uma série de conclusões.

É forçoso lembrar que não houve o propósito de exaurir por completo a matéria. Foram abordadas questões teóricas, processuais, e divergências jurisprudenciais que têm influenciado na utilização e nos julgamentos do instituto ora em apreço.

Com o intuito de tornar o entendimento mais didático e menos repetitivo, serão elencados os principais pontos vistos ao longo deste estudo e as conclusões alcançadas em cada ponto explanado.

I) A denúncia espontânea é o instituto previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional que tem por escopo estimular o contribuinte a pagar, mesmo que de forma tardia, espontaneamente os seus tributos em atraso. É uma opção dada pelo legislador àquele infrator que deseja quitar o seu débito com o Erário Público sem se responsabilizar pelo cometimento da infração.

II) Instituto de grande importância pois estimula o contribuinte a efetuar o cumprimento, ainda que intempestivo, das suas obrigações ficando sem que seja responsabilizado pelo ilícito; de forma que garante ao Fisco a comodidade de receber o seu crédito, atualizado com juros, sem precisar iniciar procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

III) A natureza jurídica da denúncia espontânea é de direito subjetivo público. Tem índole potestativa, já que é exercitável por vontade unilateral do infrator e independe de prévio requerimento e/ou concordância de autoridade administrativa competente.

IV) O artigo 138 do Código Tributário Nacional ao determinar que a denúncia espontânea da infração exclui a responsabilidade tributária elide igualmente a

responsabilidade penal.

V) A previsão legal deste instituto é totalmente compatível com a estrutura tributária existente no Brasil que é incapaz de proceder a fiscalização efetiva de todos os contribuintes.

VI) Os requisitos para que o infrator faça uso do instituto são: ocorrência da infração tributária, tempestividade e espontaneidade do procedimento do contribuinte, seguido do pagamento, quando for o caso, do tributo devido.

VII) Espontânea, à luz do artigo 138, é toda comunicação de ato infracional anterior a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

VIII) É importante lembrar que o procedimento administrativo e a medida de fiscalização devem estar estreitamente relacionados com a infração denunciada para que tenham o condão de impedir a utilização do benefício da denúncia espontânea. Procedimentos indiscriminados e genéricos não fazem com que se descaracterize a espontaneidade da denúncia.

A prejudicial da espontaneidade só ocorre quando os procedimentos adotados pela administração forem substancialmente ligados a infração.

IX) Como o artigo 138 do Código Tributário Nacional não dispõe sobre um procedimento específico, conclui-se que não há exigência de forma especial para que seja configurada a denúncia espontânea. O simples recolhimento espontâneo do tributo já acarreta a incidência do artigo.

X) Quando a infração cometida for uma obrigação tributária principal, para que o contribuinte infrator possa se valer dos benefícios do artigo 138, deverá a denúncia ser acompanhada do pagamento do tributo devido, acrescido dos juros de mora e da correção

monetária, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa quando o montante do tributo dependa de apuração.

XI) Quando o artigo 138 determina que a denúncia deve estar acompanhada “se for o caso” do pagamento do tributo, quis se referir ao descumprimento de obrigações acessórias que não ocasionam falta de pagamento, mas sim o descumprimento de um dever instrumental.

XII) Com relação à incidência da denúncia espontânea nas obrigações acessórias, entende-se que o Código Tributário Nacional faz referência tanto a esta, quanto à principal, salvo contrário, não faria sentido a expressão “acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora”, já que nas obrigações principais o pagamento é sempre exigido.

Se o dispositivo tivesse o objetivo de restringir o alcance da denúncia espontânea para um tipo ou outro de obrigação, o faria de forma expressa. Como não o fez, resta claro que a norma incide para ambas as obrigações tributárias.

XIII) Quando se trata de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o entendimento deste trabalho vai de encontro às decisões do Superior Tribunal de Justiça. Entende-se que é possível a configuração da denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, que poderá ocorrer da mesma forma em que ocorre quando há outra modalidade de lançamento do tributo, desde que ocorra antes de qualquer procedimento fiscalizatório.

XIV) O artigo 138 não faz qualquer referência ao tipo de pagamento para que seja configurada a denúncia espontânea. Sendo assim entende-se que o parcelamento, desde que observadas as demais condições do artigo, é causa suficiente para configuração do instituto.



Além disto, não seria justo que o Código Tributário Nacional desse ao devedor o direito de denunciar a sua dívida de forma espontânea e, ao mesmo tempo, retirasse o direito pelo fato do contribuinte optar por parcelar a sua dívida, direito que também é garantido pelo Código Tributário Nacional.

XV) Ainda com relação ao parcelamento, não há antinomia entre o §1º do artigo 155-A do Código Tributário Nacional (artigo que faz a previsão do parcelamento) e o artigo 138 também do mesmo código. Há uma coexistência entre essas duas normas, de modo que uma possui conteúdo genérico – artigo 155-A – que trata do parcelamento de modo amplo, e outra norma de cunho mais específico – o artigo 138 - que trata da denúncia espontânea.

O próprio §1º do artigo 155-A, ao dispor que “salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas”, demonstra a possibilidade do pagamento de forma parcelada, sem a imposição da multa, se houver lei que disponha dessa maneira. Assim, entende-se que o art. 138 é um exemplo desta exceção.

XVI) A responsabilidade pelo cometimento da infração é excluída pela denúncia espontânea, de forma que, o contribuinte que utiliza deste instituto não é penalizado, ficando isento do pagamento da multa moratória, incidindo sobre o valor somente os juros de mora e a correção monetária.

XVII) A multa de mora constitui uma sanção imposta ao contribuinte que não efetua o pagamento do tributo no prazo estabelecido por lei; a sua natureza é punitiva e não de caráter reparatório, pois são os juros os responsáveis por recompor o patrimônio diminuído do Estado.

XVIII) Os juros constituem uma indenização paga ao Estado pela

indisponibilidade do dinheiro na data fixada em lei para o pagamento da prestação.

XIX) Pelo fato da multa moratória ser uma sanção, punir pelo descumprimento da obrigação e ter caráter punitivo, pode ser cumulada com os juros de mora que, por sua vez, têm caráter indenizatório.

O próprio artigo 161 do Código Tributário Nacional admite a cumulação desses dois institutos ao afirmar que o crédito tributário devido e não pago é acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis.

XX) A correção monetária não constitui penalidade nem um juro que incide sobre o débito fiscal, apenas atualiza o valor da moeda que precisa de reajustes periódicos por ter perdido o seu valor em decorrência da inflação.

XXI) Configurada a denúncia espontânea, somente incidirá sobre o valor do tributo os juros de mora, que visam recompor o Erário Público pelo não recebimento da prestação na data prevista, e a correção monetária, que nada mais é que um reajuste periódico da prestação devida que teve seu valor depredado pela incidência da inflação.

A multa de mora não incide quando configurada a denúncia espontânea, pois a espontaneidade do ato tem como consequência a exclusão da responsabilidade do contribuinte pelo cometimento da infração, ou seja, não estará o contribuinte infrator sujeito a qualquer penalidade administrativa.

XXII) É cabível a retratação da denúncia espontânea, por se tratar de um direito garantido ao contribuinte que incorreu em erro ao pagar determinado tributo.

XXIII) Algumas vezes, o direito do contribuinte, apesar de tratar-se de garantia positivada em nível nacional, sem limites no tocante à espécie tributária, acaba esbarrando em decisões dos tribunais que modificam o entendimento sobre o referido instituto ao longo dos anos.



## REFERÊNCIAS

ALCANTARA, Ciro Afonso de. **O caráter punitivo da multa de mora e sua inexigibilidade diante da denúncia espontânea.** Jus Navigandi, 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5933>>. Acesso em: 31 out. 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Juros de mora e suspensão da exigibilidade do crédito tributário.** Jus Navigandi, 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2686>>. Acesso em: 01 nov. 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar **Direito Tributário Brasileiro.** 11.ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASTRO, Aldemario Araujo. **Primeiras Linhas de Direito Tributário.** 5.ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e Prática das Multas Tributárias – Infrações Tributárias Sanções Tributárias.** 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

\_\_\_\_\_; SANTIAGO, Igor Mauler; MANEIRA, Eduardo. **A exclusão da multa moratória em caso de pagamento espontâneo de tributo atrasado (CTN, Art. 138) – Forma de recuperação do indébito.** Disponível em: <[www.sachacalmon.com.br](http://www.sachacalmon.com.br)>. Acesso em: 28 out. 2008.

COSTA, Alcides Jorge. Obrigação Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva(coord). **Curso de Direito Tributário.** 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p.191-198.

DESLANDES, Rosenice. **Denúncia Espontânea: alcance e feitos jurídicos no direito tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FARÁG, Cláudio Renato do Canto. **Juros em matéria tributária e a constitucionalidade da taxa SELIC.** Jus Navigandi, 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1325>>. Acesso em: 31 ago. 2009.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 2.ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1996.

FURLAN, Anderson; SAVARIS, José A. A Denúncia Espontânea da Infração no Direito Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004, p.15-46.

GALHARDO, Alexandre. **Denúncia Espontânea** - Não aplicabilidade de multa moratória. Fisco Soft. 2002. Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_index.php?home=home\\_artigos&m=\\_&nx\\_=&viewid=99712](http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=99712)>. Acesso em: 09 abr. 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2008a.

\_\_\_\_\_. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. V.2. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008b.

MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de Direito Tributário**. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

MELLO, Gustavo Miguez de. A Denúncia Espontânea da Infração. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004, p.145-158.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PAULSEN, Leandro. Denúncia Espontânea de Infração. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004, p.271-285.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9.ed. São Paulo: Livraria do Advogado: 2007.

POLONI, Antonio S. **Denúncia espontânea, multa de mora e o parcelamento de débito**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1340>>. Acesso em: 09 abr. 2008.

SALOMÃO, Marcelo Viana. Denúncia Espontânea da Infração. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004, p.302-316.

SAKAKIHARA, Zuudi. In: FREITAS, Vladimir de Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional Comentado - Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. 4.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p.661-712.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 3.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Denúncia espontânea no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

TAVARES, André Ramos. Sanções em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da

Silva(coord). **Curso de Direito Tributário.** 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p.505-518.